اعداد الاقرارات الضريبية بطريقة احترافية فى ضوء قوانين الضرائب االمختلفة وقانون الإجراءات الضريبية الموحد

اعداد

محمد عبدالله الدجوى

المستشار والخبير الضريبي
مدير فحص مركز كبار الممولين سابقا
عضو جمعية الضرائب المصرية
عضو الجمعية المالية العامة والضرائب المصرية
محاضر معتمد بمراكز التدريب بمصلحة الضرائب

فبراير٢٠٢٣

مقدمة

صدر قانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ٢٠٢٠/١٠/١٩ بالجريدة الرسمية – العدد ٤٢ مكرر (ج) وذلك باصدار قانون الاجراءات الضريبية الموحد ويعمل به من اليوم التالى لتاريخ نشره اى اعتبارا من ٢٠٢٠/١٠/٢٠
وتم تعديله بموجب القانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ وتم نشره فى الجريدة الرسمية فى ٢٠٢٠/١٢/٣ بعدها الصادر برقم (٤٩)

ولقد تم إعداد هذا القانون فى إطار فلسفة توحيد الإجراءات الضريبية لكافة قوانين الضرائب في قانون واحد.
نظرا لأن نصوص القوانين الضريبية الحالية سواء القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة أو القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بإصدار قانون رسم تنمية الموارد المالية للدولة أو القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون ضريبة الدخل أو القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون ضريبة القيمة المضافة تتضمن مزيجا من القواعد الموضوعية والقواعد الإجرائية،الأمر الذي أدي الى تداخل هذه القواعد مع بعضها البعض وتكرارها رغم وحدة الغاية منها ووحدة جهة الإدارة القائمة على التطبيق وهى مصلحة الضرائب، فكان من اللازم أن يتم توحيد الإجراءات الضريبية لكل نوع من أنواع الضرائب فى قانون موحد يسمى قانون الإجراءات الضريبية الموحد مع بقاء القواعد الموضوعية الضريبية فى القوانين المنظمة لكل ضريبة على حدة.

وسوف نتناول القواعد الإجرائية للاقرارات وكذلك أهم القواعد الموضوعية للاقرارات في ضوء قانون الإجراءات الضريبية الموحد وقوانين الضرائب لكل قانون على حدى سواء قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باصدار قانون ضريبة الدخل و قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة .

وذلك على النحو التالى :-

أولا القواعد الإجرائية للاقرارات الضريبية

-ما هو الإقرار الضريبى ؟

طبقا للمادة (١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
الإقرار الضريبى هو النموذج أو البيان الذى يحل محلـه والـذى يتـضمن جميـع المعلومات والبيانات المحددة لأغراض ربط الـضريبة، عـن فترة ضريبية معينة.

وقد قضت محكمة النقض بان الاصل فى الاقرار انه اعتراف شخص بواقعة من شانها ان تنتج ضده اثار قانونية بحيث تصبح فى غير حاجة الى اثبات
وقضت بان الاقرار حجة قاطعة ولا يتجزاء عن صاحبه .

ما هى أنواع الاقرارات الضريبية ومواعيد تقديمها ؟

طبقا المادة (٣١) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد والمواد ٣٠ حتى ٣٣ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون مايلى :-

إقرارات شهرية:

إقرار القيمة المضافة وضريبة الجدول

على كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقرارا شهريا عن الـضريبة علـى القيمة المضافة، وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما، بحسب الأحوال، وذلك على النموذجين رقم ١٠ &١١١ تكليف عكسى خلال الشهر التالى لانتهاء الفترة الضريبية.
كما يجب على المكلف تقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعا أو أدى خـدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول خلال الفترة الضريبية.

ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مـرة واحـدة أو مرتين فى السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذى تتم فيه عمليـة التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خـلال هـذه الفتـرة أو سداد مقابل تأدية الخدمة فى الفترة ذاتها، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهرى.

ويلتزم المكلف بتقديم بيانات الفواتير الضريبية الخاصة بالمبيعات والمشتريات خلال الفترة الضريبية رفق الاقرار الالكترونى المقدم منه عبر البوابة الالكترونية للمصلحة ولا يحتج بالاقرار الالكترونى غير المصحوب بتلك البيانات . (فقرة الثانية من المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية)

إقرارات ربع سنوية:

اقرارات ربع سنوية بضريبة المرتبات

يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمون بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها بما فى ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالآتى:

تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة فى يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج رقم ٤ مرتبات من خلال البوابة الالكترونية للمصلحة موضح به عدد العاملين وبياناتهم كاملة، وإجمالى المرتبات وما فى حكمها المنصرفة لهم خلال الثلاثة أشهر السابقة، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة، وصورة من إيصالات السداد، وبيان بالتعديلات التى طرأت على هؤلاء العاملين بالزيادة أو النقص.

إعطاء العامل بناء على طلبه كشفا يبين فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

إقرارات سنوية:

إقرار ضريبة المرتبات (التسوية السنوية)

إعداد إقرار ضريبى بالتسوية النهائية فى نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة، موضحا به إجمالى الإيرادات التى تقاضاها العامل خلال السنة مخصوم منها جميع الاستقطاعات والإعفاءات المقررة قانونا، وعلى صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة، إن وجدت، دون الإخلال بحقه فى الرجوع على العامل بما هو مدين به.

إقرار ضريبة الدخل (الأشخاص الاعتبارية)

يلتزم كل ممول خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقرار ضريبيا سنويا على النموذج المعد لهذا الغرض وملحقاته. (الفقرة (ج) من المادة (٣١))

ولا يعتد بالإقرار المقدم دون استيفاء جميع الجداول والبيانات الواردة بنموذج الإقرار وملحقاته فى الميعاد المحدد لتقديم الإقرار.

ويجب أن يكون الإقرار المنصوص عليه فى البند (ج) من الفقرة الأولى من هذه المادة موقعا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين طبقا للقانون المنظم لذلك، وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأى منهم مليونى جنيه سنويا.

ويجب تقديم ذلك الإقرار خلال المواعيد الآتية:

قبل أول أبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين

قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية

ويلتزم الممول بتقديم الإقرار عن فترات إعفائه من الضريبة.

ويعتبر تقديم الإقرار لأول مرة إخطارا بمزاولة النشاط.

ويعفى الممول من تقديم الإقرار فى الحالات الآتية:

إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها.

إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منها المبلغ المحدد فى الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل.

إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما المبلغ المحدد فى الشريحة المعفاة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته.

وعلى الممول الذى يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفا كليا أن يقدم الإقرار الضريبى **خلال ستين يوما من تاريخ التوقف.**

ما هي حجية تقديم الإقرار الضريبى ؟

طبقا للمادة (٨٩) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول.
ويعتبر الإقرار ربطا للضريبة والتزاما بادئها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الاقرار

هل يجوز تأجيل تقديم الإقرار الضريبى السنوي طبقا للمواعيد المحددة فى الفقرة (ج) من المادة ٣١ من ق الإجراءات الضريبية الموحد ؟

طبقا للمادة (٨٥) من قانون ضريبة الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥
إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد فى تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوما، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أى مبلغ لم يسدد منها.

هل يجوز للممول او المكلف تقديم إقرار ضريبى معدل عن الإقرار الاصلى السابق تقديمه ؟

طبقا للمادة (٣٣) ق الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
يجب على الممول إذا اكتشف خلال السنة التالية لتاريخ انتهاء الميعـاد المحـدد لتقديم الإقرار السنوى المنصوص عليه فى البند (ج) من الفقرة الأولى من المادة (٣١) من هذا القانون سهو ا أو خطأ فى إقراره الضريبى الذى تم تقديمه لمأمورية الـضرائب المختصة أن يتقدم بإقرار ضريبى معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.
وإذا قام الممول بتقديم الإقرار المعدل خلال ثلاثين يوما مـن انتهـاء الميعـاد القانونى لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلى.
ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمـال العـام والأشخاص الاعتبارية العامة التى تباشر نشاطا مما يخضع للـضريبة تقـديم إقـرار نهائى على النموذج المعد لهذا الغرض خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتمـاد الجمعيـة العمومية لحساباتها، وتؤدى فروق الضريبة من واقعها.
وفى حالة تقديم إقرار معدل وفقا للفقرتين الثانية والثالثـة مـن هـذه المـادة، لا يعتبر الخطأ أو السهو فى الإقرار تهربا ضريبيا.
ويجوز للمكلف أن يقدم إقرارا معدلاً عن الإقرار السابق تقديمه فى الميعاد.
ويسقط حق الممول أو المكلف فى تقديم إقرار معدل فى الحالتين الآتيتين:
١- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبى.
٢- الإخطار بالبدء فى إجراءات الفحص وفقا لأحكام الفقرة الأولى من المادة (٤١) من هذا القانون.

هل فى حالة تقديم إقرار معدل بضريبة اقل من الضريبة الواردة بالاقرار الاصلى يحق للممول او المكلف استرداد هذه الضريبة ؟

طبقا للمادة (٣٤) ق الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
إذا تقدم الممول أو المكلف بإقرار معدل متضمنا ضريبة أقل من الضريبة الواردة بالإقرار الأصلى، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا بعد مراجعة المصلحة وتأكدها من صحة الاسترداد أو التسوية، وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية.

ما هى الوسيلة المستخدمة لتقديم الاقرارات الضريبية ؟

طبقا للمادة (٣٢) ق الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبى من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة وذلك بعد الحصول على كلمة المرور السرية، وتوقيع إلكترونى مجاز طبقا لأحكام القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكترونى وبإنشاء هيئة تنمية صناعة تكنولوجيا المعلومات، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة.
وفى جميع الأحوال، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار فى ذات يوم تقديمه، بعد استنزال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد، وفى حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة فى تسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابةً استخدام هذه الزيادة لسداد أى مستحقات ضريبية فى المستقبل. ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بالطريقة المنصوص عليها فى هذه المادة بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة.

ما هى العقوبات الواردة فى القانون فى حالة عدم الالتزام فى تقديم الاقرارات الضريبية فى مواعيدها ؟

طبقا للمادة (٦٩) ق الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
يعاقب بغرامة لا تقل عن ثلاثة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه فضلاً عن الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة، كل من:
(أ) تأخر فى تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدد المحددة فى المادة (٣١) من هذا القانون بما لا يجاوز ستين يوما.
(ب) تقدم ببيانات خاطئة بالاقرار اذا ظهرت فى الضريبة زيادة عما ورد به .

طبقا للمادة (٧٠) ق الإجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠
ويعاقب على عدم تقديم الإقرار الضريبى المنصوص عليه فى المادة (٣١) من هذا القانون لمدة تتجاوز ستين يوما من تاريخ انتهاء المواعيد المحددة لتقديمه بغرامة لا تقل عن خمسين الف جنيه ولا تجاوز مليونى جنيه.
وفى حالة تكرار هذة الجريمة لاكثر من ست اقرارات شهرية او ثلات اقرارات سنوية تكون العقوبة الغرامة المشار اليها فى الفقرة السابقة والحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز ثلاث سنوات او باحدى هاتين العقوبتين

ثانيا : أهم القواعد الموضوعية للاقرارات الضريبية حسب كل نوع من الاقرارات طبقا لقانون الضريبة الخاص بكل ضريبة على حدى

أولا : إقرار ضريبة الدخل إقرار الأشخاص الاعتبارية السنوي

إقرار ضريبة الأشخاص الاعتبارية (الدخل)

هو يتمثل في الإقرار الضريبى السنوي الذى يجب ان تقديمه الشركات وذلك عن وعائها الضريبى عن فترة ضريبية اثنى عشر شهرا
ويتم تحديد الوعاء الضريبى طبقا لاحكام قانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لماذا الزم القانون الشركة باعداد الاقرار الضريبى ولم يكتفى بالقوائم المالية ؟ طبقا للمادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى تنص على

تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة فى مصر, وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجارى والصناعى للممول. بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١) و(٢) و(٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم".

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه.

ما هو الفرق بين صافى الربح المحاسبى والوعاء الضريبى ؟

تناولت الماد ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ان يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على اساس تحديد صافى الربح على اساس قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق احكام هذا القانون على صافى الربح المشار اليه
ومن الواضح من هذة المادة ان تحديد الوعاء الخاضع للضريبة يمر بمرحلتين
الاولى : تحديد صافى الربح المحاسبى على اساس معايير المحاسبة المصرية دون الالتزام باى معالجات ضريبية
الثانية : تحديد وعاء الضريبة على اساس تعديل صافى الربح المحاسبى الذى تم تحديده بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك بالمعالجات الضريبة المدرجة بالقانون والتى تم صيغتها فى الاقرار الضريبى
وبالتالى نجد ان الربح الضريبى لم ولن يلتقى مع الربح المحاسبى حيث ان المعايير تقوم على ساسية الحيطة والحذر التى تختلف مع المبادى والاسس التى يقوم عليه الفقة الضريبى
وقد ظهر هذا جليا بعد صدور اللائحة التنفيذية للقانون الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الذى تحول من التوافق مع معايير المحاسبة فى بعض المعايير كما هو الحال فى المادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية قبل الغائه الى الاختلاف مع بعض المعايير
ولذلك يبدو من ذلك اهمية تحديد الوعاء الخاضع للضريبة والتى تختلف فيه المعالجة المحاسبية وبصفة خاصة عند اعداد الاقرار الضريبى للشركة ولاسيما بعد التعديل الذى اوردته المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥

ماهى القوائم المالية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ؟
تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية المكونات التالية

- قائمة المركز المالى **فى** نهاية الفترة
- قائمة الدخل **عن** الفترة (الارباح **و**الخسائر)
- قائمة الدخل الشامل **عن** الفترة
- قائمة التغيرات **فى** حقوق الملكية عن الفترة
- قائمة التدفقات النقدية **عن** الفترة
- الايضاحات المتممة بما تشمله من ملخص باهم السياسات المحاسبية وايه معلومات ايضاحية اخرى
- قائمة المركز المالى فى بداية اول فترة مقارنة معروضه عندما تطبق المنشاة سياسة محاسبية باثر رجعى او تقوم بتعديل بنود فى قوائمها المالية باثر رجعى .

ما هى قائمة الدخل الشامل عن الفترة ؟

على المنشاة ان تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التى تم الاعتراف بها خلال الفترة فى قائمتين منفصلتين احدهما تعرض مكونات الربح او الخسارة (قائمة دخل) والثانية تبدأ بالربح او الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الاخر (قائمة الدخل الشاملأ)
تشمل قائمة الدخل الشامل بنود الدخل والمصروفات التى لايتم الاعتراف بها فى قائمة الارباح اوالخسائر حيث يتم الاعتراف بهذة البنود فى قائمة حقوق الملكية مباشرة دون المرور على قائمة الدخل اى هى التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات واحداث اخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم

قائمة الاقرار التفصيلية والجداول المرفقة بالاقرار

بيــــــــــــــــــــان	البند	٢٠٢٠	٢٠١٩
صافي أيرادات النشاط الصناعي و التجاري / الخدمي (مرحل من بند ٧٠٢ من قائمة الدخل)	١٠١	٠٠٠٠	٠٠٠
تكلفة المبيعات / الحصول علي الايراد (مرحل من بند ٧٠٤ من ق.د)	١٠٢	٠٠٠٠	٠٠٠٠
اجمالى الربح (مرحل من البند ٧٠٤ من قائمة الدخل)	١٠٣	٠٠٠	٠٠٠
يضاف			
ايرادات اخرى من قائمة الدخل (مثل ارباح راسمالية ، بيع مخلفات ، أعادة تقييم و غيرها) (مرحل من البند ٧٠٥ من قائمة الدخل)	١٠٤	٠٠٠	٠٠٠
يخصم			
مصروفات الأخرى بما فيها المخصصات والأهلاك مرحل من البنود ٧٠٦ حتي ٧٠٨ ، ٧١٠ ، ٧١١	١٠٥	٠٠٠	٠٠٠
صافى الربح المحاسبى مرحل من بند ٧١٢ من ق . د	١٠٦	٠٠٠	٠٠٠
"يضاف"			
مبالغ لم تدرج في قائمة الدخل و تعد من الأيرادات الخاضعة للضريبة (مرحل من الجدول رقم ٤٠١)	٢٠١	٠٠٠	٠٠
الأهلاك المحاسبى	٢٠٢	٠٠٠	٠٠٠
خسائر رأسماليه عن بيع اصول يتم اهلاكها وفقا للماده ٢٦ (مرحل من الجدول ٤٠٣)	٢٠٣	٠٠٠	٠٠٠
الفروق الضريبية الناتجة عن بيع أصول يتم أهلاكها بطريقة القسط الثابت وفقا للبندين (١) ، (٢) من المادة ٢٥ من القانون (مرحل من الجدول ٤٠٣)	٢٠٣	٠٠٠	٠٠٠
الضريبه على الدخل المستحقه (مرحل من الجدول ٤١٧)	٢٠٤	٠٠٠	٠٠٠
الزيادة عن نسبة ال ٢٠ % المستقطعة سنويا لحساب الصناديق الخاصة (مرحل من الجدول ٤١٥)	٢٠٥	٠٠٠	٠٠٠
تبرعات واعانات مدفوعه لغير الحكومه (مرحل من الجدول ٤٠٢)	٢٠٦	٠٠٠	٠٠٠
الأحتياطيات والمخصصات على اختلاف انواعها (مرحل من الجدول ٤٠٤)	٢٠٧	٠٠٠	٠٠٠
الغرامات و التعويضات و العقوبات المالية التي تتحملها الشركة نتيجة ارتكاب احد تابعيها جناية او جنحة عمديه	٢٠٨	٠٠٠	٠٠٠
العوائد المدينة المحملة علي قائمة الدخل و التي لا فيها شروط اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم (مرحل من الجدول رقم ٤٠٥)	٢٠٩	٠٠٠	٠٠٠
الديون المعدومة غير المستوفاه لشروط الخصم (مرحل من الجدول رقم ٤٠٦)	٢١٠	٠٠٠	٠٠٠
الرصيد السالب لاساس الاهلاك (مرحل من الجدول ٤١١)	٢١١	٠٠٠	٠٠٠
خسارة التعامل في اوراق مالية مقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية ** خسائر التعامل في الاوراق المالية المقيدة في سوق الاوراق المالية في حالة ادراجها بقائمة الدخل ** الفروق الضريبية الناتجة عن بيع اوراق مالية مقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية التي سبق اعتماد فروق اعادة التقييم لها (مرحل من الجدول رقم ٤١٦	٢١٢	٠٠٠	٠٠٠
مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين وما يحصل عليه رؤساء واعضاء مجلس الأداره	٢١٣	٠٠٠	٠٠٠

خسائر أجنبية محققة خارج مصر و المحملة علي قائمة الدخل (مرحل من الجدول رقم ٤٠٧)	٢١٤	٠٠٠	٠٠٠
أضافات اخري الي صافي الربح المحاسبي / خصومات اخري من الخسارة المحاسبية (مرحل من الجدول رقم ٤٠٨)	٢١٦	٠٠٠	٠٠٠
اجمالى الربح الضريبى	٢١٧	٠٠٠	٠٠٠
"يخصم "			
مبالغ لم تدرج في قائمة الدخل و تعد من التكاليف الواجبة الخصم مرحل من الجدول رقم ٤٠٩)	٣٠١	٠٠٠	٠٠٠
الأهلاك الضريبى	٣٠٢	٠٠٠	٠٠٠
الأرباح الرأسماليه الناتجه عن بيع اصول	٣٠٣	٠٠٠	٠٠٠
الفروق الضريبية الناتجة عن بيع اصول يتم اهلاكها وفقا للبندين (١) ، (٢) من المادة ٢٥ من القانون (مرحل من الجدول ٤٠٣)	٣٠٣	٠٠٠	٠٠٠
الديون المعدومة تتوافر فيها شروط الخصم و تم خصمها من المخصص الديون المعدومة و يتوافر فيها الشروط الواردة في القانون (مرحل من الجدول رقم ٤٠٦)	٣٠٤	٠٠٠	٠٠٠
مخصصات و احتياطيات سبق خضوعها للضريبه و التي تم ادراجها ضمن الأيرادات بقائمة الدخل (مرحل من الجدول رقم ٤١٠)	٣٠٥	٠٠٠	٠٠٠
المستخدم من المخصصات خلال العام و الذي يتوافر فيه شروط الخصم بشرط خضوع المخصص للضريبة عند تكوينه	٣٠٦	٠٠٠	٠٠٠
الفروق الضريبية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية و التي سبق أعتماد فروق اعادة التقييم لها (مرحل من جدول ٤١٦)	٣٠٧	٠٠٠	٠٠٠
خسائر العقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية و التي سبق ردها للوعاء ** الخسائر التي سبق ردها للوعاء في الفترة الضريبية السابقة و ذلك للعقود طويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية (مرحل من الجدول رقم ٨٠٢)	٣٠٨	٠٠٠	٠٠٠
خصومات اخري من اجمالي الربح الضريبي / اضافات أخري الي الخسارة الضريبية (مرحل من الجدول رقم ٤١٣)	٣٠٩	٠٠٠	٠٠٠
صافى الربح الضريبى / الخسارة الضريبية (المعدل)	٣١٠	٠٠٠	٠٠٠
يخصـــــــم			
يخصم تبرعات واعانات مدفوعه بما لايجاوز ١٠/١١٠ من صافى الربح المعدل (مرحل من الجدول ٤٠٢)	٣١١	٠٠٠	٠٠٠
الخسائر المرحلة ** خصم من الوعاء الضريبي الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بحد أقصي خمس سنوات و لا تتضمن الخسائر الناتجة عن تطبيق الأعفاءات الضريبية (مرحل من الجدول ٤١٢)	٣١٢	٠٠٠	٠٠٠
الوعاء الضريبى (ربح)	٣١٣	٠٠٠	٠٠٠
يخصم ـ الأعفاءات *** يخصم الأعفاءات المقررة بقانون الضريبة علي الدخل أو باي قوانين خاصة و ذلك في حدود الوعاء الضريبي (مرحل من جدول ٤١٤)	٣١٤	٠٠٠	٠٠٠
صافى الوعاء الخاضع للضريبه		٠٠٠	٠٠٠

- صافى الربح المحاسبى (مرحل من بند ٧١٢ من قائمة الدخل)

يقصد بالربح المحاسبى صافى الربح المتعلق بفترة مالية معينة قبل خصم ضريبة الدخل ويشار الى هذا الربح عادة بالربح للاغراض الدفترية وهو يتحدد من واقع قائمة الدخل عن طريق المقارنة بين الايرادات من ناحية وبين التكاليف والمصروفات المتعلقة بهذة الايرادات من ناحية اخرى.
ويخضع تحديد هذا الربح الى معايير المحاسبة والتى تعتمد فى سياستها على مبدا والاستمرارية والحيطة والحذر عند تحديد النتائج مما يترتب عليه
من ناحية لايؤخذ فى الحسبان سوى الايرادات التى تحققت بالفعل حتى اخر الفترة المالية اى تهمل الايرادات المحتملة
ومن ناحية اخرى يعتبر من التكاليف كافة المصروفات والنفقات التى تحققت بالفعل او التى يمكن التنبوء بحدوثها مستقبلا عند اعداد النتائج ولا يؤخذ فى الاعتبار بالنسبة لكل من الايرادات والتكاليف واقعة السداد ولكن واقعة الاستحقاق
وعلى ذلك لا يؤخذ فى الحسبان عند تحديد الربح المحاسبى ما قد يلحق واحدا او اكثر من اصول المنشاة من زيادة فى قيمتها طالما انها لم تصبح فعلية اى لم يتم بيعها فعلا .
وفيما يلى نموذج مبسط لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٠/١٢/٣١

البيان	٢٠٢٠	٢٠١٩
ايرادات النشاط	×	×
- مردودات مبيعات والخصم المسموح به	×	×
صافى ايرادات النشاط	×	×
- تكلفة المبيعات	×	×
مجمل الربح او الخسارة	×	×
+ الايرادات الاخرى	×	×
- المصروفات البيعية	×	×
- المصروفات العمومية والادارية	×	×
- رواتب ومكافات وبدلات اعضاء مجلس الادارة	×	×
- المصروفات التمويلية	×	×
صافى الربح او الخسارة قبل الضريبة	×	×
- ضريبة الدخل (الجارية والمؤجلة)	×	×
صافى الربح او الخسارة بعد الضريبة	×	×

-ما هي الإيرادات طبقا للقياس الضريبى في ضوء ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون ضريبة الدخل ؟

- طبقا للفقرة الثانية من المادة (١٧) من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه.

وطبقا للمادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون سالف الذكر
يكون تحديد صافى الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية وتكون المعاملة الضريبية للارباح الراسمالية التي تتحقق من بيع الأصول عليها في البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون وفقا لحكم المادة (٢٦) منه
ومن ثم يتضح ان القياس المحاسبى يتماشى مع القياس الضريبى طالما ان الإيرادات فعليه وليست تقديرية او غير محققة حيث ان الإيرادات في القياس الضريبى تبنى على الأساس الفعلى ولا يفرض بناء على الظن او التخمين او التقدير

- **ماهى شروط اعتماد التكاليف والمصروفات قانونا في ضوء ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون ضريبة الدخل ؟**

فى معايير المحاسبة تعتمد على مبدا الحيطة والحذر وبالتالى يوجد المخصصات وخلافة
اما من الناحية الضريبية تعتمد على الأساس الفعلي وذلك طبقا لنص المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ السابق ذكرها انفا
وطبقا للمادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية تكون الشروط العامة والقواعد الحاكمة لاعتماد التكاليف والمصروفات ضريبيا على النحو التالى :
يتحدد صافى الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالى الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى:
١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.
طبقا للمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
يقصد بالتكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، فى تطبيق أحكام البند [٢] من المادة (٢٢) من القانون، التكاليف والمصروفات التى يتعذر فى الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها:

١. مصروفات الانتقالات الداخلية.
٢. مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
٣. مصروفات النظافة.
٤. الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة.
٥. مصروفات الصيانة العادية.
٦. الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بما فى ذلك الإكراميات، على ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

وطبقا لمرفقات الاقرارات تتضمن
لاغراض حساب نسبة ٧% يقصد بالمصروفات العمومية المؤيدة مستنديا الواردة بقائمة الدخل بعد استبعاد كل ما يلى
اهلاكات الاصول / المخصصات/ فروق ترجمة العملة
خسائر بيع الاوراق الماليه /خسائر ناتج تقييم الاستثمارات
يعد بند الاجور والمرتبات مؤيد مستنديا

المعالجات الضريبية بالاقرار وجداول المرفقة بالاقرار

- مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الايرادات الخاضعة للضريبة مرحل من جدول ٤٠١
مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم مرحل من جدول ٤٠٩

وهى تتمثل فى المبالغ التى لم تدرج بقائمة الدخل وتم ترحيلها مباشرة الى حقوق الملكية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية
فقد اجازت المعايير ترحيل بعض المبالغ الى حقوق الملكية مباشرة دون المرور بقائمة الدخل وهذة المبالغ يجب من الناحية الضريبية اضافتها الى صافى الربح المحاسبى اذا كانت من الايرادات الخاضعة للضريبة او خصمها من اجمالى الربح اذا كانت من التكاليف واجبة الخصم
امثلة

مثال ١
قامت الشركة بمعالجة فوائد تمويلية المتعلقة بانشاء احد الاصول الثابتة المؤهلة وقدرها ١٠٠٠٠٠٠ جم باعتبارها مصروفات ايرادية فى عام ٢٠١٩ وكان يجب على الشركة طبقا لمعيار المحاسبة (١٤) تكلفة الاقتراض ان يرسمل على الأصل ووقد قررت الشركة فى عام ٢٠٢٠ تصحيح المعالجة المحاسبية لتتفق مع المعيار المحاسبة
مطوب الاثر المحاسبى والضريبى ؟
المعاجة المحاسبية
١٠٠٠٠٠٠ من ح/ الاصول الثابتة
١٠٠٠٠٠٠ الى ح/ الارباح او الخسائر المرحلة
تعديل الخطأ المحاسبى
المعالجة الضريبية
يتم اضافة ١٠٠٠٠٠٠ جم الى خانة **مبالغ لم تدرج ضمن قائمة الدخل وتعد من الايرادات الخاضعة للضريبة**

مثال ٢
اكتشفت الشركة فى عام ٢٠٢٠ وجود خطا فى عام ٢٠١٩ نتيجة تكرار قيد فاتورة الشراء بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جم
المطلوب تحديد الاثر الضريبى الناتج عن تغير سياسة معالجة تكلفة الاقتراض

القيد المحاسبى
من الموردين
الى ح / ارباح مرحلة

ويؤدى تصحيح هذا الخطأ فى عام ٢٠٢٠ وفقا لمعيار المحاسبى رقم ٥ الى خضوع هذا المبلغ للضريبة عام ٢٠٢٠ عند اعداد الاقرار الضريبى

- الاهلاكات

- الاهلاكات المحاسبية

- قيمة اهلاكات الاصول الثابتة المادية او المعنوية المحملة على الحسابات (الاهلاكات المحاسبية)

يتم رد كافة اهلاكات الاصول الثابتة المادية او المعنوية المحملة على الحسابات للوعاء بالاقرار الضريبى .

- الاهلاكات الضريبية

- قيمة الاهلاكات الضريبية المحسوبة طبقا للنسب الواردة بالقانون مرحل من جدول ٤١١

تعرض القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للاهلاكات الضريبية فى المواد ٢٥&٢٦& ٢٧ وهى كما يلى

مادة (٢٥) :
يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:
١- ٥ % من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المبانى والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
٢- ١٠ % من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما فى ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.
٣- يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقا لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:
(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
(ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
٤- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.
مادة (٢٦):
يقصد بأساس الإهلاك فى تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.
فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.
مادة ٢٧
تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ٣٠% المذكورة.
ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

مادة (٢٧):
بعد التعديل طبقا لقانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٢٠١٥/٣/١٢
يجوز بناء على طلب الممول ان تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ٣٠% المذكورة.
وفى حالة عدم تقديم الطلب المشار اليه تطبق نسب الاهلاك الواردة بالمادتين ٢٦,٢٥ من هذا القانون ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

مواد اللائحة التنفيذية المتعلقة بالاهلاكات

مادة ٣٣
يقصد بالأصول المعنوية التى يتم شراؤها فى تطبيق حكم البند] ٢ [من المادة) ٢٥ (من
القانون، الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للاستخدام فى الإنتاج أو لتوريد
السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى
وحقوق النشر و براءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل
عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من الما ل ، أما بالنسبة للأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها
بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقًا للبند] ٢ [من المادة) ٢٥ (من القانون مع مراعاة
استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة
وذلك طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
مادة ٣٤
يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادتين) ٢٥ (و) ٢٦ من القانون، ما يأتى:
١ -[تحدد القيمة القابلة للإهلا ك، على أساس رصيد كل مجموعة أصول فى أول الفترة مضافًا]
إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيب ه والعمرات
التى تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصومًا منه قيمة التصرفات فى الأصول أو التعويضات.
ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتي:
أ – إذا كان الرصيد الناتج وفقًا للفقرة السابقة سالبًا يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.
ب -إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم فى ذات السنة
ج -إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجمو عة وفقًا للنسب
الواردة بالبند] ٣ [من المادة) ٢٥ (من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول
المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقى أيًا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية
كأساس للإهلاك.
٢ -[لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها فى المادة) ٢٥ (من القانون و ذلك لأغراض حساب الضريبة].
– [لا تخضع الأصول المهداة التى تُدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات للضريبة، ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد)٢٥ (و) ٢٦ (و) ٢٧ (من القانون، بحسب الأحوال
مادة ٣٥
لأغراض حساب الضريبية، فى تطبيق حكم المادة ٢٧ من القانون ، يجب استبعاد نسبة٣٠ % من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى مجال الإنتاج الصناعى سواء كانت جديدة او مستعملة.
وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم إدراج القيمة
الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة ٢٦ من القانون

قبل التعرض لهذة المواد وكيفية احتساب الاهلاك الضريبى سوف نتناول بعض النقاط الهامة

- ماهى الاصول الثابتة ؟

الاصل الثابت هى الاصول التى تحتفظ بها المنشاة لاستخدامها فى انتاج او توفير السلع او الخدمات او لتاجيرها للغير او لاغراض ادارية ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة

-ما هو المقصود لكل من القيمة الدفترية والتكلفة والقيمة القابلة للاهلاك والاهلاك طبقا لمعيار الاصول الثابتة رقم ١٠؟

- القيمة الدفترية هى القيمة التى يظهر بها الاصل الثابت فى الميزانية بعد خصم مجمع الاهلاك الخاص به

- التكلفة هى مبلغ النقدية او ما فى حكمها المدفوعة او التى تم تكبدها او القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من اجل الحصول على الاصل الثابت عند اقتنائه او انشائه

- الاهلاك هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاهلاك من الاصل الثلبت على العمر الانتاجى المقدر له

- **ماهى تكلفة الاصل الثابت (عنصر تكلفة الاصل الثابت) ؟**
- **الاعتراف والقياس الاولى**

تتضمن التكلفة التكاليف المباشرة المتعلقة باقتناء الاصل وهى تتمثل فى ثمن شرائه وكافة المصروفات او الاعباء التى تنفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام كنفقات اعداد الموقع وتكاليف التوريد والتركيبات وغيرها ويدخل فى تحديد هذة التكلفة النفقات المباشرة لتمويل شراء الاصل وذلك اذا كان هذا الاصل يحتاج الى فترة زمنية حتى يصبح صالح للاستخدام وكذلك فروق العملة الناتجة عن هذا القرض اذا كان القرض بعملة اجنبية

علما بان تتضمن تكلفة الاصل تكلفة اختباره ما اذا كان الاصل يعمل كما يجب وذلك بعد خصم صافى العائد من بيع ايه وحدات انتجت لجعل الاصل فى المكان والحالة اللازمة لبدء تشغيله (على سبيل المثال العينات المنتجة عن اختبار المعدات

- التكاليف اللاحقة على الاقتناء

تتضمن التكلفة الدفترية للاصول الثابتة تكلفة احلال جزء من مكونات تلك الاصول عندما يكون من المتوقع الحصول على منافع مستقبلية كنتيجة لانفاق تلك التكلفة اى اذا كان من شانه تحسين اداء الاصل بمستوى اكثر مما كان عليه قبا انفاق تلك النفقات ويتم الاعتراف بالتكاليف الاخرى بقائمة الدخل كمصروفات عند تكبدها اذا كان من شانه المحافظة على مستوى اداء الاصل كما هو الحالة بالنسبة لمصروفات الصيانة

هل تخصم الايرادات العرضية التى تحدث اثناء انشاء اوتطوير الاصل من تكلفة الاصل الثابت ؟

تحدث بعض العمليات اثناء انشاء او تطوير الاصل الثابت ولكنها غير ضرورية للاصل لجعله فى الموقع وفى الحالة التى يصبح عليها قادرا على التشغيل بالطريقة التى حدتها الادارة مثل عمليات التشغيل العرضية التى قد تحدث قبل او خلال فترة الانشاء او التطوير فعلى سبيل المثال يمكن ان يتحقق دخل من خلال استخدام موقع المبنى كموقف للسيارات حتى البدء فى الانشاء ولان عمليات التشغيل العرضية هذة ليست ضرورية لوصول البند الى الموقع والحالة التى يصبح عليها قادرا على التشغيل بالطريقة التى حددتها الادارة فان الايرادات والمصروفات المرتبطة بمثل هذة العمليات يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل .

اما تكلفة اختبار اصل والعوائد التى تنتج من هذة العوائد لتحقق من الاصل يعمل كما يجب ففى هذة الحالة صافى هذا العائد يتم ادراجه ضمن تكلفة الاصل سواء ايراد او مصروف حيث ان هذا الايراد او المصروف ضرورى للاصل ليكون قادرا على التشغيل

متى يتم بدا حساب الاهلاك ؟

يبدا اهلاك الاصل عندما يكون متاحا للاستخدام اى عندما يكون فى مكانه وفى حالته التى يصبح قادرا على التشغيل ويتوقف اهلاك الاصل فى التاريخ الذى يصنف فيه الاصل كاصل محتفظ به للبيع او تاريخ الغاء الاعتراف به ايهما اسبق وبالتالى لا يتوقف الاهلاك عندما يكون الاصل عاطلا او تم تقاعده عن العمل النشط الا فى حالة كونه مهلكا دفتريا بالكامل .ويجب الاخذ فى الاعتبار العوامل الاخرى التى تؤثر على الاصل بخلاف الاستخدام مثل التقادم والقيود القانونية

- **هل يتم اهلاك قيمة العقار ككل ؟**

العقار يتمثل فى قيمة الارض والمبنى وعليه تعتبر الاراضى والمبانى اصولا منفصلة ويتم التعامل معهما منفصلين للاغراض المحاسبية والضريبية حتى لو تم اقتناؤهما معا

- **خصم اهلاكات اصول المنشاة بالمواد ٢٥ &٢٦&٢٧ من القانون**

صنف المشرع الضريبى الاصول الثابته الى مجموعتين اصول قابلة للاهلاك فى المجموعات ١&٢&٣ من المادة ٢٥ فجعل لكل منها طريقة اهلاك ضريبى ملزمة والمجموعة رقم ٤ تتعلق باصول غير قالبة للاهلاك واستحدث فى المادة ٢٦ الاهلاك الضريبى للمجموعة الثالثة وفق ما اطلق عليه اسم نظام اساس الاهلاك وتناولت المادة ٢٧ الاهلاك المعجل

- مثال للاصول المعنوية منشاة ادوية اجرت ابحاث وتحملت تكاليف من اجل التوصل الى تركيبة جديدة ثم قررت ان تنتجها بنفسها فى هذة الحالة فان مجموع ما انفقته حتى التوصل الى التركيبة يعتبر بمثابة حق معنوى تم انشاؤه بمعرفة المنشاة وتستهلك ضريبيا بواقع ١٠% من التكلفة

هل يطبق الاهلاك المعجل على شركات السياحة والمقاولات؟

لكى يطبق الاهلاك المعجل على الالات والمعدات المتخدمة فى الاستثمار فى مجال الانتاج الصناعى لما ياتى

- اى منشاة او شركة حاصلة على السجل الصناعى وفق القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧
- اى منشاة او شركة لا ينطبق عليها القانون المذكور ولكنها تزاول اى من اوجه النشاط الصناعى الوارد بقرار وزير الصناعة رقم ٦٧٨ لسنة ١٩٨٣

وبالتالى اى شركة لم يتوافر لها السجل الصناعى او القرار الوزارى فلا يطبق عليها الاهلاك المعجل باعتبارها ليست مستخدمة فى الانتاج الصناعى

- هل يجوز مخالفة نسب الاهلاك الواردة بالقانون لا غراض حساب الضريبية؟

اجابت اللائحة التنفيذية لايجوز مخالفة نسب الاهلاك المنصوص عليها فى المادة ٢٥ من القانون

- كيف يتم احتساب اهلاكات الاصول المهداة لاغراض حساب الضريبة ؟

نصت المادة ٣٤ بند ٣ من اللائحة التنفيذية لا تخضع الاصول المهداة التى تدرج ضمن الاحتياطيات للضريبة ولا يسرى بشانها الاهلاك الضريبى

هل لابد من تقديم طلب من الممول لتمتع بالاهلاك المعجل الوارد بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ حيث انه اصبح بناء على طلب الممول ؟

نرى ان اللائحة التنفيذية من القانون لم تحدد نموذج لهذا الطلب كما ان القانون لم تحدد الفترة الزمنية لتقديم الطلب وبالتالى يحق للممول فى اى وقت استعمال الحق كان يستعمل حقه عند تقديم الاقرار الضريبى حيث ورد فى جدول ٤١١ الخاص بالاهلاك الضريبى عبارة ٣٠% الاهلاك المعجل طبقا للتعديل الوارد لنص المادة ٢٧ بالقانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ وهذا مفادة ان الممول له التمتع بالاهلاك المعجل اذا اراد بادراج مبلغ الاهلاك المعجل فى موضعه بالاقرار اما اذا لم يرغب فى ذلك فلا يدرجه

مثال عملى

فيما يلى بيانات من واقع دفاتر شركة صناعية (لديها حسابات منتظمة)لعام ٢٠٢٠

البيان	مبانى	الات ومعدات	وسائل نقل	عدد وادوات	حاسبات الية
الاضافات خلال العام	٥,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
الاستبعادات خلال العام	١,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠	٠	٠
تاريخ الاضافات	٦/٣٠	٦/٣٠	٦/٣٠	٦/٣٠	٦/٣٠
تاريخ الاستبعاد	٩/٣٠	٩/٣٠	٩/٣٠		
معدل الاهلاك المحاسبى	%٢	%١٠	%٢٠	%١٥	%٢٠
قيمة الاهلاك المحاسبى	١٣٠,٠٠٠	٢٨٠,٠٠٠	٤٣٦,٠٠٠	٣٣,٧٥٠	١٥٠,٠٠٠
رصيد اخر المدة بالاقرار السابق	٢,٥٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠	٧٥,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠

وكان تحليل الارباح الراسمالية والخسائر الراسمالية كمايلى

البيان	التكلفة	م. الاهلاك	القيمة الدفترية	القيمة البيعية	الربح او الخسارة الراسمالية
مبانى	١,٠٠٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٩٦٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	٥٤٠,٠٠٠
الات ومعدات	٢٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠-
وسائل نقل	٧٠,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	٣٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٥,٠٠٠

علما بانه تاريخ شراء المبانى التى تم استبعاده خلال عام ٢٠٢٠ كانت فى ٢٠١٨/١/١
المطلوب حساب الاهلاك الضريبى و المعالجة بالاقرار الضريبى اولا حساب الاهلاك الضريبى جدول ٤١١

التبرعات والاعانات لغير الحكومة بند ٢٠٦ بالاقرار بالقائمة التفصيلية مرحل من الجدول رقم ٤٠٢ بالاقرار ورد بالارشاد رقم ٠٨ بارشادات الاقرار الضريبى

وفقا للمادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنود ٧& ٨
يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الاخص ما ياتى :
٧- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيا كان مقدارها.
٨- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومى ومؤسسات البحث العلمى المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوى الصافى للممول.

وهنا يتضح
التبرعات المدفوعة للحكومة والوحدات والجهاز الادارى للدولة يسمح بخصمها اياً كانت قيمته وسواء كانت نتيجة أعمال الشركة ربحاً أو خسارة
اما التبرعات المدفوعة للجمعيات المشهرة وغيرها اعتمد خصم هذة التبرعات بعد توافر هذة الشروط
١- ان تكون مدفوعة فعلا مع تقديم المستند الدال على السداد
٢- ان تكون مدفوعة لاحدى الجهات الواردة بالبند ٨ مادة ٢٣ على سبيل الحصر
٣- ان تنتهى الفترة الضريبية للشركة بصافى ربح ضريبى وليس محاسبى
٤- الاتتجاوز هذة التبرعات والاعانات المدفوعة لهذة الجهات ١٠% من صافى الربح الضريبى

اسئلة للمناقشة
- هل يشترط لاعتماد التبرعات ان تكون نقدا وليس عينيا ؟
- هل تعتبرالتبرعات المدفوعة لصندوق تحيا مصر تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟
- هل تعتبرالتبرعات لبيت الزكاة والصدقات تعتبر من التكاليف واجبة الخصم؟
- هل تعتبرالتبرعات والاعانات المدفوعة لدور العبادة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟

حل اسئلة للمناقشة

- هل يشترط لاعتماد التبرعات ان تكون نقدا وليس عينيا ؟

يوجد رايان

الراى الاول يشترط ان تكون التبرعات مدفوعة نقدا وليست عينية حيث انه ورد بالقانون لفظ المدفوعة والغاء عبارة التى تؤول التى كانت واردة فى المادة ١١٤ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ وتعديلاتة وكذلك لان التبرعات النقدية تودى الى قيام المتبرع له بالاستفادة من قيمة التبرع استفادة كاملة وهو ما قصدة المشرع اما التبرعات العينية فان الاستفادة بها تكون محدودة وفق نوع التبرع وهو ما لم يقصدة المشرع هذا علاوة على صعوبة تقييم التبرعات العينية فقد يقوم المتبرع بتقييم التبرعات العينية بقيمة غير حقيقة بما يجعل ذلك محل خلاف مع المصلحة ويؤكد ذلك انه خلال مناقشة مشروع القانون بالبرلمان اقترح نائب اضافة عبارة النقدية او العينية بعد لفظ التبرعات ورفض المجلس ذلك بما يؤكد عدم جواز التبرع العينى (مضبطة رقم ٧٠ بجلسة ٢٠٠٥/٤/١٢ مجلس الشعب)

الراى الثانى

تبرع شركة حديد عز بكمية ٢٠٠ طن حديد تسليح للازهر الشريف بما قيمتة ١٠٠٠٠٠٠ جم
ان نص المادة ٢٣ فقرة ٨ اشار الى خصم التبرعات والاعانات المدفوعة ٠٠٠٠ الخ بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوى للممول وحيث جاء بلفظ المدفوعة اى على اساس نقدى حيث ان العبرة بالتبرعات المدفوعة هى التى تتم وفقا للاساس نقدى اى لابد تحديد قيمة نقدية وذلك للتسجيل الدفترى حيث ان المشرع لو اراد ذلك لنص صراحة بالتبرعات النقدية
ولما كانت النصوص الضريبية لا يجوز التوسع فى تفسيرها ولا يجوز الخضوع للضريبة اوالاعفاء منها الا بنص القانون

- هل تعتبرالتبرعات المدفوعة لصندوق تحيا مصر تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟

صدر قانون انشاء صندوق تحيا مصر بقانون ١٣٩ لسنة ٢٠١٤ بتاريخ ٢٠١٤/١١/١٣ ويعمل به اعتبار من اليوم التالى لتاريخ نشره بالجريدة الرسمية اى اعتبار من ٢٠١٤/١١/١٤
ومن بين موادة ما يلى
المادة الاولى ينشا صندوق ذو طبيعة خاصة يسمى صندوق تحيا مصر تكون له شخصية اعتبارية ويتبع رئيس مجلس الوزراء (رئيس الحكومة)
المادة الثامنة تعد اموال الصندوق اموالا عامة فى تطبيق احكام قانون العقوبات ويتولى الجهاز المركزى للمحاسبات مراجعة ومراقبة حساباته ويعد تقريرا ربع سنوى يعرض على رئيس الجمهورية

وصدرت فتاوى من مصلحة الضرائب تفيد ان التبرعات لصندوق تحيا مصر من التكاليف واجبة الخصم للمتبرع طبقا لحكم المادة ٢٣ فقرة ٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

- هل تعتبرالتبرعات لبيت الزكاة والصدقات تعتبر من التكاليف واجبة الخصم؟

تعد تكليفا على دخل المتبرع بما لا يزيد على ١٠ % وذلك وفقا للمادة ١٧ من القرار بقانون ١٢٣ لسنة ٢٠١٤ بشان بيت الزكاة والصدقات (الجريدة الرسمية – العدد ٣٦ مكررا ب فى ٩ نوفمبر سنة ٢٠١٤)

هل تعتبرالتبرعات والاعانات المدفوعة لدور العبادة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟

لاتعتبر التبرعات لدور العبادة من التكاليف واجبة الخصم فقد اقتراح احد اعضاء مجلس الشعب اضافة عبارة والعبادة بعد عبارة دور العلم ورفض المجلس (المظبطة رقم ٧٠ بجلسة ٢٠٠٥/٤/١٢)

حالة عملية على التبرعات

بلغ صافى ربح أحد الممولين مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا تضمن حساب الأرباح او الخسائر التبرعات الآتية :

١ - تبرع لوزارة الأوقاف قدره ٧٠٠٠ جنيه
٢ - ،، لأحد الفقراء قدره ٢٠٠٠ ،،
٣ - ،، لصالح القضية الفلسطينية قدره ١٢٠٠٠ جم
٤ - ،، لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية قدره ٧٠٠٠ جنيه
٥ - ،، لإحدى المستشفيات الحكومية قدره ٢٠٠٠ ،،

المطلوب :
معالجة التبرعات فى الإقرار الضريبى ٠

يضاف الى الوعاء الضريبى	
التبرعات	٢١٠٠٠
يخصم من الوعاء الضريبى (في حالة الربح)	
التبرعات في حدود١٠/١١٠ طبقا للقانون	٧٠٠٠

ملاحظات الحل

صافى الربح ١٠٠٠٠٠ جنيه

يضاف إليه :
- تبرع لأحد الفقراء ٢٠٠٠ جنيه
- ،، لإحدى لصالح القضية الفلسطنية ١٢٠٠٠ ،،
- ،، لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية ٧٠٠٠ ،،
(مؤقتا)

— ٢١٠٠٠ جنيه

—

صافى الربح قبل خصم التبرعات المعتمدة لمؤسسة البحث العلمى المصرية ١٢١٠٠٠ ،،

يخصم منه :
التبرعات المعتمدة
(١٢١٠٠٠ × ١٠ = ١١٠٠٠
١١٠ ٧٠٠٠ ،،

—

صافى الربح المعدل ١١٤٠٠٠ ،،

ملاحظات :
- تعتمد التبرعات المدفوعة لوزارة الأوقاف ، واحدى المستشفيات الحكومية بالكامل ٠
- تضاف إلى الربح المبلغ المدفوع لأحد الفقراء وكذلك التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى والقضية الفلسطينية ، حيث لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ٠
- التبرعات المدفوعة لإحدى مؤسسات البحث العلمى المصرية تعد من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل حيث أنها فى حدود النسبة المحددة قانوناً (١٠%) من صافى الربح٠

- ما يزيد عن نسبة ٢٠% المستقطعة سنويا لحساب الصناديق الخاصة بند ٢٠٥ بقائمة الاقرار التفصيلية مرحل من جدول ٤١٥ بالاقرار

ووفق للمادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بشان ما يعد من التكاليف بالبند ٥
يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الاخص ما ياتى :

٥- المبالغ التى تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصا فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن **تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص**

ونصت المادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية على ان

يشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة، فى تطبيق حكم البند [٥] من المادة (٢٣) **من القانون، ما يأتى:**

١-أن يكون لدى النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة.
٢-أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص.
٣- أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة.

ومما هو جدير بالذكر أن المادة الأولى من القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ الخاص بصناديق التأمين الخاصة تقضى بأنه :

" يقصد بصندوق التأمين الخاص كل نظام بأى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم مهنة ، أو عمل واحد ، أو أى صلة اجتماعية تتألف بغير رأس المال ، ويكون الغرض منه وفقاً لنظامه الأساسى أن يؤدى إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية ، أو مرتبات دورية ، أو معاشات محددة ، وذلك فى الحالات الآتية :

(أ) زواج العضو وذريته أو بلوغه سناً معينة أو وفاة العضو أو من يعوله ٠
(ب) التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق ٠
(ج) عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث ٠
(د) أية أغراض توافق عليها المؤسسة المصرية العامة للتأمين ٠

وتقضى المادة (١١) من نفس القانون بأن يكون من بين موارده اشتراكات الأعضاء وما تساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق

ومؤدى ذلك انه لكى تعتمد المبالغ التى تستقطعها المنشات سنويا من اموالها وارباحها توافر ما يلى

١- ان يكون للنظام التى ترتبط المنشات بتنفيذة لائحة وشروط خاصة منصوص فيها على ان ما تؤدية هو لمقابلة التزاماتها بمكافة نهاية الخدمة او المعاش
٢- ان يكون للصندوق شخصة اعتبارية مستقلة عن شخصية المنشاة
٣- ان يكون للنظام او الصندوق حسا ب خاص بالبنوك مستقل عن حسابات المنشاة
٤- ان تكون اموال الصندوق مستثمرة لحسابه الخاص وخارج اموال المنشاة
٥- أن تدفع المبالغ إلى صندوق جماعى خاص بجميع العاملين بالمنشأة بدون استثناء – بمعنى أنه يشترط أن يكون صرف المبالغ المخصصة إلى الموظفين مباشرة ، ولا تملك المنشأة الحق فى حرمان أحدهم ،وأن يكون الصرف طبقاً للائحة الصندوق أو قانون العمل ٠
٦-ان يكون للنظام او الصندوق دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات الشركة(تقرير مراقب الحسابات)
٧- الاتتجاوز المبالغ التى تستقطعها الشركة من اموالها او ارباحها لحساب هذة الصناديق الخاصة ٢٠% من مجموع مرتبات واجور العاملين فاذا تجاوزت ذلك يتم رد الفرق بالاقرار .

حالة عملية

بلغت جملة الاجور والمرتبات وما فى حكمها ضمن قائمة الدخل بواقع ١٠٠٠٠٠٠٠ جم وكان تحليل جملة الاجور والمرتبات وما فى حكمها كما يلى

البيان	القيمة
الاجور الاساسية مؤمن عليها	٢,٠٠٠,٠٠٠
الاجور المتغيرة مومن عليها	٣,٠٠٠,٠٠٠
اجور اضافية	٩٦٠,٠٠٠
عمالة يومية	١,٠٠٠,٠٠٠
مزايا عينية (علاج/ نشاط رياضى)	٣٠٠,٠٠٠
مساهة الشركة فى التأمينات الاجتماعية	١,٢٤٠,٠٠٠
مساهمة الشركة فى صندوق التامين التكميلى	١,٥٠٠,٠٠٠
جملة الاجور والمرتبات وما فى حكمها	١٠,٠٠٠,٠٠٠

علما بان بان الصندوق التامين التكميلى صادر طبقا للقانون ٥٤ لسنة ٧٤ وله لائحة خاصة منصوص فيها على ان تؤدية الشركة لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافة نهاية الخدمة او المعاش وان امواله منفصلة ومستقلة عن اموال الشركة ومستثمرة لحسابه الخاص

مطلوب كيفية حساب ما يزيد ما يزيد عن نسبة ٢٠% المستقطعة سنويا لحساب الصناديق الخاصة بند ٢٠٥ بالاقرار ؟

حل الحالة العملية

اولا: حيث ان الصندوق منشأ طبقا للقانون ٥٤ لسنة ٧٤ وله لائحة خاصة منصوص فيها على ان تؤدية الشركة لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافة نهاية الخدمة او المعاش وان امواله منفصلة ومستقلة عن اموال الشركة ومستثمرة لحسابه الخاص فانه يحق للشركة اعتماد مساهمة الشركة فى الصندوق فيما لا يجاوز ٢٠% من مجموع المرتبات واجور العاملين

كما يلى

جدول ٤١٥ بيان المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة والتى تم اضافتها للوعاء

البيان	القيمة
منشاة طبقا لاحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ٧٥	١,٥٠٠,٠٠٠
منشاة طبقا لاحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٦٤ لسنة ٨٠	٠
منشاة طبقا لنظم له لائحة او شروط خاصة	٠
الاجمالى	١,٥٠٠,٠٠٠
يخصم	
٢٠% مجموع مرتبات واجور العاملين السنوية	١,٠٠٠,٠٠٠
الزيادة التى تضاف للوعاء الضريبى	٥٠٠,٠٠٠

ملحوظة

- مجموع الاجور السنوية التى يحصل عليها العاملون لقاء عمله ثابتا كان او متغير ومؤمن عليه حيث طبقا للمادة ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعفى من ضريبة كسب العمل قيمة اشتراكات العاملين فى صناديق التامين الخاصة وتحسب هذة الاشتراكات على الاجور المؤمن عليها سواء كان ثابت او متغير .

- **الغرامات والتعويضات والعقوبات المالية بند ٢٠٨ بقائمة الاقرار التفصيلية**

- وفقا للمادة ٢٤ من القانون بند ٢

لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى:

٢- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

وفقا للمادة ٢٣ من القانون بند ٩

يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتى:

٩- الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية.

ومن هنا يتضح

- ان ما تدفعة الشركة للغير فى صورة جزاء مالى اوتعويض نتيجة تقصير الشركة الوفاء بمسئوليتها تجاة هذا الغير كما تحددت فى العقود المبرمة والمتعلقة بالنشاط تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ام الجزاءات المالية والتعويضات عن نواحى شخصية لا تتعلق بالنشاط فلا مجال لاخذها فى الاعتبار اصلا لمخافتها المادة ٢٢ من القانون

- لفظ يقضى فى المادة ٢٤ بند ٩ معناة انه يلزم قبل مناقشة البند ان تكون هذة الغرامات او العقوبة المالية او التعويض ناتجا عن حكم قضائى ووفقا لحكم هذا البند لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم الغرامات التى يتحملها الممول نتيجة مخالفة القوانين لو كانت مرتبطة بالنشاط

الا ان احكام القضاء جاءت مخالفة لهذا الراى وذهبت الى ان ما ينفقه الممول فى سبيل دفع الاتهام المتصل بمباشرة المهنه يعد تكليفا على الربح ويخصم من الوعاء

اسئلة للمناقشة

- هل المصروفات المتعلقة بالجنحة او الجناية العمدية كاتعاب المحاماة وخلافة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟
- هل تعد من التكاليف مبالغ الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات بسبب ارتكاب الممول او احد تابعيه مخالفة عمدية؟ وماذا لو كانت الجنحة او الجناية غير عمدية؟
- هل مجرد صدور حكم قضائى بغرامة او عقوبة مالية او تعويض بسبب ارتكاب الممول او احد تابعية جناية او جنحة غير عمدية تجعل مبلغ العقوبة من التكاليف واجبة الخصم؟

حالة عملية

بلغ صافى ربح أحد الممولين مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، فإذا تضمن قائمة الدخل ما يلى

- غرامات تاخير على الشركة نتيجة التاخر فى تسليم البضاعة مع العملاء طبقا للعقود المبرمة وقد بلغت تلك الغرامات ٥٠٠٠٠ جم
- صدر حكم قضائى على الشركة بعقوبة مالية بواقع ١٠٠٠٠٠ جم نتيجة مخالفة الشركة التسعيرة علما بان اتعاب المحاماة لمباشرة القضية بلغت ١٠٠٠٠ جم
- صدر حكم قضائى على احد سائقى الشركة نتيجة تصادم مرورى لسيارة الشركة مما تسبب فى قتل احد المارة وكانت السيارة فى مهمه مرتبطة بنشاط الشركة وتم الحكم بانه جناية قتل خطأ وانها غير عمدية وبلغ قيمة التعويض ٢٠٠٠٠ جم وتم سداها .

المطلوب :

معالجة الغرامات والتعويضات طبقا لاحكام القانون فى ضوء البيانات السابقة ٠

حل اسئلة للمناقشة

- هل المصروفات المتعلقة بالجنحة او الجناية العمدية كاتعاب المحاماة وخلافة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ؟

هذ القيد لا ينسحب على التكاليف التى تتحملها الشركة فى مثل هذة الدعاوى متى كانت عن موضوعات متصلة بالنشاط حتى لو كانت جناية او جنحة عمدية

حيث ان القانون عالج ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات نتيجة ارتكابه او ارتكاب احد تابعيه جناية او جنحة عمدية باعتبارها لا تعد من التكاليف وباقى التكاليف التى تتحملها الشركة فى درء هذة الجنحة العمدية عنه او احد تابعيه فتعد من التكاليف طالما كان الامر مرتبطا بالنشاط

- هل تعد من التكاليف مبالغ الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات بسبب ارتكاب الممول او احد تابعيه مخالفة عمدية؟ وماذا لو كانت الجنحة او الجناية غير عمدية؟
لا تعد من التكاليف واجبة الخصم مبالغ الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات بسبب ارتكاب الممول او احد تابعيه مخالفة عمدية حتى لو كانت متصلة بنشاط الشركة
- لو كانت الجنحة او الجناية غير عمدية ومتصلة بنشاط الشركة تعتمد من التكاليف واجبة الخصم مثال على ذلك صدر حكم قضائى على احد سائقى الشركة نتيجة تصادم مرورى لسيارة الشركة مما تسبب فى قتل احد المارة وكانت السيارة فى مهمه مرتبطة بنشاط الشركة وتم الحكم بانه جناية قتل خطأ وانها غير عمدية وبلغ قيمة التعويض ٢٠٠٠٠ جم ففى هذة الحالة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم
- هل مجرد صدور حكم قضائى بغرامة او عقوبة مالية او تعويض بسبب ارتكاب الممول او احد تابعية جناية او جنحة غير عمدية تجعل مبلغ العقوبة من التكاليف واجبة الخصم؟
نحن نرى اشتراط السداد الفعلى وبموجب مستند وفقا للمادة ٢٢ بند ٢ بشرط ان تكون متعلقة بنشاط الشركة ولازمة له .

الحل

البيان	القيمة
صافى الربح المحاسبى بقائمة الدخل	١,٠٠٠,٠٠٠
يضاف اليه	
الغرامات والعقوبات المالية	١٠٠,٠٠٠
صافى الربح الضريبى	١,١٠٠,٠٠٠

ملاحظات على الحل
- تم اعتماد غرامات التاخير حيث انه مرتبطة بالنشاط وليست جنحة اوجناية عمدية
- تم رد غرامات التسعيرة حيث انه ناتجة عن حكم قضائى نتيجة جنحة عمدية وتم اعتماد اتعاب المحاماة حيث انه متعلقة بالنشاط
- تم اعتماد تعويض السائق حيث ان حكم المحكمة ضمن حيثياته انه قتل خطأ وانها غير عمدية والسيارة كانت فى مهمة مرتبطة بنشاط الشركة

- **الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف انواعها بند ٢٠٧ بقائمة الاقرار التفصيلية مرحل من جدول رقم ٤٠٤ بالاقرار**
- **مخصصات واحتياطيات سبق خضوعها للضريبة بند ٣٠٥ مرحل من جدول ٤١٠ بالاقرار**
- **المستخدم من المخخصات بند ٣٠٦ مرحل من جدول ٤٠٤ بالاقرار**

وفقا للمادة ٢٤ من القانون بند ١

لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى:
١- الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

ومن خلال هذا النص

- يتم رد قيمة المخصصات والاحتياطيات المكونة خلال العام سواء المحملة على قائمة الدخل او الميزانية
- يتم خصم المخصصات التى انتفى الغرض منها والسابق خضوعها للضريبة عند تكوينها والتى ادرجت ضمن الايرادات بقائمة الدخل
- يتم خصم المستخدم من المخصصات خلال العام الذى يتوافر فيه شروط الخصم بشرط خضوع المخصص للضرييبة عند تكوينه

حالة عملية

بلغ صافى ربح أحد الممولين مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وكانت حركة المخصصات كما يلى

البيان	رصيد اول الفترة	اجمالى الاضافات	الاستخدامات			رصيد اخر الفترة
			المستخدم الفعلى	م. انتفى الغرض منها	محول الى بنود اخرى من المخصصات	
م. ديون مشكوك فى تحصيلها	١٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠				٢٠٠,٠٠٠
م. هبوط اسعار اوراق مالية	٥٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠				٢٥٠,٠٠٠
م. مطالبات ومنازعات	١,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	١٥٠,٠٠٠			٩٥٠,٠٠٠
م. ضرائب	٤٠٠,٠٠٠		٥٠,٠٠٠			٣٥٠,٠٠٠
مخصصات اخرى	٥٠,٠٠٠			٥٠,٠٠٠		٠
الاجمالى	١,٦٠٠,٠٠٠	٤٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠	٠	١,٧٥٠,٠٠٠

علما بان

- المخصصات المكونة بقائمة الدخل وضمن المصروفات بواقع ٣٠٠٠٠٠ جم
- مخصص انتفى الغرض منها بقائمة الدخل ضمن الايرادات بواقع ٥٠٠٠٠ جم
- المستخدم من المخصصات بواقع ٢٠٠٠٠٠ جم عبارة عن مخصص مطالبات ومنازعات تتمثل فى ١٠٠٠٠٠ جم تعويضات عن قضايا صدر له احكام ضد الشركة ومرتبطة بالنشاط مؤيدة مستنديا بالاحكام وايصالات السداد & ٥٠٠٠٠ جم تعويضات للعملاء بموجب مذكرات داخلية) ومخصص الضرائب تتمثل ٥٠٠٠٠ جم سداد فروق ضريبة الدخل عن سنوات سابقة مؤيدة مستنديا
- المكون خلال العام لبند مخصص مطالبات ومنازعات محول من ارباح مرحلة

المطلوب :

معالجة المخصصات فى ضوء البيانات السابقة .

الحل

البيان	القيمة
صافى الربح المحاسبى بقائمة الدخل	١,٠٠٠,٠٠٠
يضاف اليه	
المخصصات والاحتياطيات على اختلاف انواعها	٣٠٠,٠٠٠
يخصم	
مخصص انتفى الغرض منها	٥٠,٠٠٠
المستخدم من المخصصات والتى يتوافر فيها شروط الخصم	١٠٠,٠٠٠
صافى الربح الضريبى	١,١٥٠,٠٠٠

ملاحظات الحل

- تم رد المخصصات المكونة خلال العام والمحملة على قائمة الدخل حيث انه لا تعد من التكاليف واجبة الخصم
- تم خصم المخصص المنتفى الغرض منها حيث انه مدرج ضمن قائمة الدخل ضمن الايرادات حيث انه سبق ان رد هذا المخصص عند تكوينه للوعاء منعا للازدواج الضريبى يتم خصمه بالاقرار
- تم اعتماد خصم المخصصات المستخدمة والتى يتوافر فيها شروط الخصم حيث لم يعتمد فروق خصم ضريبة الدخل حيث انه لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم قانونا طبقا لنص المادة ٢٤ فقرة ٣
- لم يتم اعتماد تعويضات العملاء المؤيدة بمذكرات داخلية حيث انه لابد ان تكون مؤيدة بمستندات خارجية والتحقق انه مرتبطة بالنشاط
- تم اعتماد التعويضات للعملاء التى صدر له احكام محاكم حيث انه مؤيدة مستنديا ومرتبطة بالنشاط وسبق رد المخصصات المكونة للوعاء
- بالنسبة لتغذية مخصص مطالبات ومنازعات من الارباح مرحلة حيث ان هذة التغذية ليس له تاثير على قائمة الدخل وسبق خضوع الارباح المرحلة للضريبة فيما سبق فعليه لا تاثير على الوعاء الضريبى خلال هذة السنة .

- **العوائد المدينة بند ٢٠٩ بقائمة الاقرار التفصيلية مرحل من جدول ٤٠٥ بالاقرار ورد بارشاد رقم ١١ بالاقرار**
- **تم تناول العوائد المدينة فى المواد التالية**

مادة ٢٣ من القانون

يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يأتى:

١- عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أيا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونا.

ونصت المادة ٢٩ من اللائحة التنفيذية على ان

يقصد بالعوائد الدائنة فى تطبيق حكم البند ١ من المادة ٢٣ من القانون كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار فى القروض والسلفيات والديون ايا كان نوعها والسندات واذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية وتخصم العوائد الدائنة للضريبة او المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة فى النشاط

ما دة ٢٤ من القانون

لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى:

٤- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية.

٥-عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

ونصت المادة ٣١ من اللائحة

يتم احتساب العائد المسدد على القروض المنصوص عايها فى البند ٤ من المادة ٢٤ على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية

ونصت المادة ٣٢ من اللائحة

لاتشمل عوائد القروض والديون المنصوص عليها فى البند ٥ من المادة ٢٤ من القانون عوائد السندات التى تطرح فى اكتتاب عام

ما دة ٥٢

لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتى:

١- العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التى تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

الشركات التى صدر بها قرارات وزير المالية

١-شركات التوريق (قرار وزير المالية ١٢٦ فى ٢٠١٦/٣/١٢)
٢- شركات التاجير التمويلى(قرار وزير المالية ١٢٦ فى ٢٠١٦/٣/١٢)
٣- شركات التخصيم(قرار وزير المالية ١٣٧ فى ٢٠١٦/٣/٢٩)
٤-شركات التمويل الاستهلاكى (قرار وزير المالية ٢٨٠ فى ٢٠٢٠/٦/٧)
١- الشركات المقدمة لخدمة التمويل الاستهلاكى (قرار وزير المالية ٢٨٠ فى ٢٠٢٠/٦/٧)

ونصت المادة ٥٨ من اللائحة التنفيذية على ان

تشمل العوائد المدينة ، فى تطبيق حكم البند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون ، كل ما يتحمله الشخص الإعتبارى من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون ٠ وتشمل القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم هذا البند ، السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير
ويقصد بحقوق الملكية ، فى تطبيق حكم البند المشار إليه فى الفقرة السابقة ، رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة ، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة ٠
وفى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، وتحسب النسبة على أساس إجمالى القروض والسلفيات منسوبا إلى باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع "٠

ونصت المادة ٥٩ من اللائحة التنفيذية على ان

مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والبند " ١ " من المادة (٥٢) من القانون يحسب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية}}{٢}$$

ويحسب متوسط القروض والسلفيات ، فى تطبيق حكم المادة ذاتها ، طبقا للمعادلة الآتية :

$$\frac{\text{رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة}}{٢}$$

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين إنتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التى حصل عليها الشخص الاعتبارى عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقا لحكم هذه المادة " ٠

وعلى ذلك فإن الشروط التى حددها القانون لاعتبار عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم تكون على الوجه التالى :

- أن تكون العوائد عن قروض مستخدمة فعلاً فى النشاط ٠
- أن يخصم من العوائد المدينة عوائد القروض والاستثمارات الدائنة التى حصلت عليها المنشأة إذا كانت هذه العوائد الدائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاه منها قانوناً وذلك طبقا لما أوضحته المادة ٢٩ من اللائحة التنفيذية ٠
- ألا تجاوز العوائد المسددة على القروض التى تحصل عليها المنشأة ضعف سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية للمنشأة (أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية) ٠ (م ٤/٢٤ من القانون ، م ٣١ من اللائحة)

فلو افترضنا إن إحدى المنشأت قد حصلت على قرض ، ويسدد عليه عائد بسعر ٢٥% مثلاً فى حين أعلن البنك المركزى * أن سعر الائتمان والخصم لديه فى ٢٠٠٥/١/١ هو ١٠% ، فى هذه الحالة فإن ضعف سعر الائتمان والخصم لدى البنك المركزى خلال عام ٢٠٠٥ يكون ٢٠% فى حين أن هذه المنشأة قد حصلت على قرض بسعر ٢٥% ، لذلك فإن العائد المسدد فيما يجاوز ٢٠% عن هذا القرض خلال السنة الضريبية التى تنتهى فى عام ٢٠٠٥ لهذه المنشأة لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ٠

- ألا تكون عوائد القروض والديون المختلفة (فيما عدا عوائد السندات التى تطرح فى اكتتاب عام) مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها حيث لا تعد من التكاليف واجبة الخصم بنص المادة (م ٢٤ / ٥ من القانون والمادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية)٠

- أن العوائد المدينة التى تدفع على القروض والسلفيات التى تزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ، بمعنى أن ما يسمح بخصمه ضمن التكاليف هو تلك العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات والتى تكون فى حدود أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية أما ما زاد على ذلك فلا يسمح بخصمه ٠

- المخاطب بهذا البند الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر بالنسبة لجميع أرباحها المحققة سواء فى مصر أو فى الخارج ، وكذلك الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة لما تحققه من أرباح من خلال منشأة دائمة فى مصر ٠
- لا يسرى حكم هذا البند على الأشخاص الاعتبارية الآتية :
  - البنوك ٠
  - شركات التأمين ٠
  - شركات التمويل التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية ٠
- أن القوائم المالية للأشخاص الاعتبارية المعنية بتطبيق هذا البند يجب أن تكون معده وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ٠

- أن القروض والسلفيات تشمل السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير ٠
- أن حقوق الملكية تحدد وفقاً للمعادلة الآتية :

حقوق الملكية = رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + الأرباح المرحلة

- (الخسائر المرحلة + فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة)

فى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط ، فإن استنفذتها فلا يخصم الباقى من رأس المال المدفوع (بحد أدنى رأس المال المدفوع)

- يجب تطبيق كل من البند ١ من المادة ٢٣ والبندين ٤&٥ من المادة ٢٤ والبند ١ من المادة ٥٢ من القانون كل على حده بدون اى ترتيب وذلك فى حدود العوائد المدينة بقائمة الدخل مع مراعاة ان يتم اضافة العوائد المرسملة على الاصول الى العوائد المحملة على قائمة الدخل عند تسوية العوائد المدينة وفى حالة زيادة المستبعد من العوائد المدينة عن المحمل فى قائمة الدخل يتم استبعاد الزيادة من تكلفة الاصول

اسئلة للمناقشة

- ماهو موقف الفوائد المدينة للفروع الاجنبية ؟
- هل اذا تم الاقتراض بالعملة الاجنبية فما هو موقف فروق العملة الناتجة عن تقييم القرض ؟
- ما هو موقف القروض التى تمت بين اشخاص مرتبطة؟
- بعد اضافة البند ٦ من المادة ٢٤ من القانون المتعلق باستبعاد تكلفة التمويل والاستثمار بالايرادات المعفاة او غير الخاضعة للضريبة وهل هناك امكانية لتطبيق البند ١ من المادة ٢٣ من القانون والبند ٦ من المادة ٢٤ من القانون بعد اضافتها بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ؟

حالة عملية

فيمل يلى البيانات المستخرجة من دفاتر احدى الشركات المساهمة وذلك عن عام ٢٠١٥

البيان	٢٠١٥/٠١/٠١	٢٠١٥/١٢/٣١
راس المال المدفوع	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠
احتياطيات	١,٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠
احتياطيات فروق اعادة تقييم غير خاضعة للضريبة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
ارباح مرحلة	٧٠٠,٠٠٠	٠
خسائر مرحلة	٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
قروض طويلة الاجل من البنوك بفائدة ٢٠ %	٤٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٥,٠٠٠,٠٠٠
بنوك سحب على المكشوف متوسط سعر الائتمان ٢٠%	٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠
قرض مقدم من شخص طبيعي غير خاضع للضريبة بفائدة ١٠%	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
قرض حسن من شركات شقيقة	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠

اذا علمت ان العوائد المدينة المدفوعة عن القروض والسلفيات خلال العام والمحملة على قائمة الدخل مبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ جم (تتضمن فوائد القرض المقدم من شخص طبيعى غيرخاضع بواقع ١٠٠٠٠٠جم)

- يوجد عوائد دائنة معفاة بواقع ٢٠٠٠٠٠ جم
- سعر الخصم والائتمان فى بداية السنة الميلادية ٩%
- ـ تم التحقق من ان القروض مستخدمة فى النشاط ومؤيدة مستنديا

المطلوب المعالجة الضريبية للعوائد المدينة

حل اسئلة المناقشة

- ***ماهو موقف الفوائد المدينة للفروع الاجنبية ؟***

حيث ان الفرع لا يوجد له راس مال مدفوع وبالتالى فان قيمة القروض والسلفيات لايمكن مقارنته بالحدود الموجودة بالقانون طبقا م٥٢ /١ وبالتالى لا تعتبر الفوائد المدينة للفروع الاجنبية من التكاليف ولجبة الخصم

- ***هل اذا تم الاقتراض بالعملة الاجنبية فما هو موقف فروق العملة الناتجة عن تقييم القرض ؟***

ينص البند هـ من البند ٦ من معيار تكلفة الاقتراض معيار ١٤ من معايير المحاسبة

تشمل تكلفة القروض فروق العملة التى تنشا من الاقتراض بالعملة الاجنبية الى المدى التى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلا لتكلفة الفوائد

معنى ذلك انه محاسبيا انه يتم الاعتراف بفروق العمله ضمن تكاليف الاقتراض للقرض بالعملات الاجنبية فى حدود الفوائد بالجنية المصرى

مثال لتوضيح

قررت الشركة الاقتراض بالعملة الاجنبية حيث ان فائدة الاقتراض بالعملة الاجنبية اقل من الفائدة بالجنية المصرى حيث تكلفة الاقتراض بالجنية المصرى بلغت ١٠٠٠٠٠ جم فى حين ان تكلفة الاقتراض بالدولار بلغت ما يعادل ٣٠٠٠٠ جم ولكن فى نهاية السنة بلغت فروق العملة الناتجة عن القرض بواقع ١٠٠٠٠٠ جم فى هذة الحالة ما يقيد كفوائد قرض بواقع ٣٠٠٠٠+٧٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ جم كتكلفة اقتراض فى حدود الفوائد بالجم المصرى وباقى فروق العملة بواقع ٣٠٠٠٠ جم تدرج مستقلة ببند فروق العملة بقائمة الدخل اما عن المعاملة الضريبية فوفقا لحكم المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ لا يدخل فى الوعاء الخاضع للضريبة سوى الفروق المدينة او الدائنة الفعلية **اى الناتجة عن التصرف وليست الحيازة**

- **ما هو موقف القروض التى تمت بين اشخاص مرتبطة؟**

لابد من تطبيق احكام المادة ٣٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة ٣٩ من اللائحة التنفيذية من حيث الفائدة لتحقق من السعر المحايد للفائدة

- **بعد اضافة البند ٦ من المادة ٢٤ من القانون المتعلق باستبعاد تكلفة التمويل والاستثمار بالايرادات المعفاة او غير الخاضعة للضريبة وهل هناك امكانية لتطبيق البند ١ من المادة ٢٣ من القانون والبند ٦ من المادة ٢٤ من القانون بعد اضافتها بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ؟**

ونحن نرى انه لايمكن تطبيق البندين المشار اليهما معا لان ذلك يعد استبعاد مزدوج لذات التكلفة من ذات الوعاء مما يؤدى الى زيادة الوعاء الخاضع للضريبة وهو ما لايقصده المشرع وحيث ان نص البند ٦ من القانون يدخل فى نطاق النص اللاحق ينسخ النص السابق وانه يغير المعاملة الضريبية للتكلفة المرتبطة بالايرادات المعفاة او غير الخاضعة للضريبة وخاصة ان تطبيق البند ٦ من المادة ٢٤ اكثر منطقية وعدالة ذلك انه وفقا لحكم البند ٦ يتم استبعاد تكلفة التمويل والاستثمار بينما البند ١ يقوم على استبعاد اجمالى العائد

الحل

اولا طبقا لنص المادة١/٢٣ ترد للوعاء العوائد الدائنة المعفاة بواقع ٢٠٠٠٠٠ جم

ثانيا طبقا لنص المادة ٥/٢٤فوائد القرض المقدم من شخص طبيعى غيرخاضع بواقع ١٠٠٠٠٠جم لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم

ثالثا حساب الزيادة فى نسبة متوسط القروض الى متوسط حقوق الملكية (مادة ٥٢ بند١)

البيـــــــــــان	٢٠١٥
رأس المال أول المدة	٥,٠٠٠,٠٠٠
الاحتياطيات أول المدة	١,٥٠٠,٠٠٠
أرباح مرحلة أول المدة	٧٠٠,٠٠٠
حقوق الملكية أول المدة	٧,٢٠٠,٠٠٠
رأس المال أخر المدة	٥,٠٠٠,٠٠٠
الاحتياطيات أخر المدة	١,٥٠٠,٠٠٠
خسائر مرحلة أخر المدة	٣,٠٠٠,٠٠٠-
حقوق الملكية أخر المدة	٣,٥٠٠,٠٠٠
حد الادنى راس المال المدفوع	٥,٠٠٠,٠٠٠
متوسط حقوق الملكية	٦,١٠٠,٠٠٠
القروض والسلفيات	
اول المدة	
قروض طويلة الاجل من البنوك بفائدة ٢٠ %	٤٠,٠٠٠,٠٠٠
بنوك سحب على المكشوف متوسط سعر الائتمان ٢٠%	٢,٠٠٠,٠٠٠
جملة القروض اول المدة	٤٢,٠٠٠,٠٠٠
اخر المدة	
قروض طويلة الاجل من البنوك بفائدة ٢٠ %	٤٥,٠٠٠,٠٠٠
بنوك سحب على المكشوف متوسط سعر الائتمان ٢٠%	٢,٥٠٠,٠٠٠
جملة القروض اخر المدة	٤٧,٥٠٠,٠٠٠
متوسط القروض والسلفيات	٤٤,٧٥٠,٠٠٠
نسبة متوسط القروض إلي متوسط حقوق الملكية	١:٠٧,٥
النسبة المقررة بالقانون	١:٤

النسبة المئوية للزيادة = (٧,٥ـ ٤) / ٧,٥ × ١٠٠ = ٤٧%

اجمالى العوائد المدينة بعد خصم العوائد الغير خاضعة للضريبة= ٩٠٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠=٨٩٠٠٠٠٠ جم

العوائد المدينة التى لا تعد من التكاليف واجبة الخصم طبقا للبند ١ مادة ٥٢ =

٨٩٠٠٠٠٠×٤٧%=٤١٨٣٠٠٠ جم

رابعا ـ الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم طبقا لبند ٤ مادة ٢٤ = ٢٠% -(٩×٢) = ٢%

ـ العوائد المدينة التى لا تعد من التكاليف بند ٤ مادة ٢٤ = ٨٩٠٠٠٠٠× ٢ = ٨٩٠٠٠٠ جم

وعليه تكون العوائد المدينة التى يتم اضافتها للوعاء الضريبى جدول ٤٠٥

البيـــــــــــان	٢٠١٥
عوائد دائنة معفاة م٢٣ /١	٢٠٠,٠٠٠
العائد على قرض الشخص الطبيعى م٢٤/٥	١٠٠,٠٠٠
الزيادة عن مثلى سعر الائتمان م٢٤/٤	٨٩٠,٠٠٠
الزيادة فى نسبة متوسط القروض الى متوسط حقوق الملكية م٥٢/١	٤,١٨٣,٠٠٠
الاجمالى يرحل لبند ٢٠٩ بقائمة الاقرار التفصيلية	٥,٣٧٣,٠٠٠

- **الديون المعدومة غير مستوفاة شروط الخصم**

طبقا لنص المادة ٢٨

يسمح بخصم الديون المعدومة التى قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:
١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
٢- أن يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة.
٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهرا من تاريخ استحقاقه.
ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى:
أ - الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك.
ب - صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
ج - المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا واقيا من الإفلاس.
وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها.

كما تنص المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى :

يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، فى تطبيق حكم البند [٤] من المادة (٢٨) من القانون ، إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩"

يتضح من ذلك ما يلى :

إن المادة (٢٨) من القانون قد جاءت مفصلة سواءً فيما يتعلق بشروط خصم الديون المعدومة أو فيما يتعلق بما يعتبر من الإجراءات الجادة لتحصيل وإستيفاء الدين ٠

كما بينت المادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية أن إجراء المدين لصلح قضائى واقى من الإفلاس بناءً على طلبه وبشرط موافقة الدائنين أصحاب ثلثى قيمة الديون ، يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ٠

وقد أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة ٢٨ من القانون وجوب إدراج ما يتم تحصيله من الدين ضمن إيرادات المنشأة فى سنة التحصيل

حالة عملية

قامت شركة بيع بضاعة لاحد العملاء بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جم فى ٢٠١٤/١/١ على ان يتم السداد فى ٢٠١٤/٩/٣٠ وقامت عند حلول ميعاد الاستحقاق بطلب المبلغ واتخذت اجراءات جادة فى سبيل ذلك دون امكانية التحصيل
فهل يحق لها خصم هذا المبلغ عند تقديم اقرار عام ٢٠١٥ ؟

حالة عملية

تتضمن مصروفات الشركة ٢٥٠٠٠٠ جم ديون معدومة (تمثل دينا على احد العملاء الذى اشهر افلاسه ولم تنتهى اجراءات التفليسة بواقع ٢٠٠٠٠٠ جم والباقى تمثل دينا على احد العملاء مازال منظور اما المحكمة)
مطلوب المعالجة الضريبية لديون المعدومة؟

الحل

حالة عملية

لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم لعدم مرور ١٨ شهرا على استحقاق الدين

حالة عملية

- الدين المستحق على احد العملاء الذى اشهر افلاسه ولم تنتهى بعد اجراءات التفليسة فقد تم الاعتراف به ضمن التكاليف واجبة الخصم على اساس ان الشركة طالبت بالدين فى اجراءات الحكم بافلاس المدين اما الذى لم يصدر به حكم لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم

بند إضافات أخرى جدول ٤٠٨

بند تكلفة تمويل والاستثمار الإيرادات المعفأة
م٢٤ ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته
لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى:
٦ - تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً ، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة.
البند مضافًا بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والمنشور فى الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٠مكرر بتاريخ ١٨/٥/٢٠١٣

ويتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمر المنصوص عليها فى البند ٦ من المادة ٢٤ من القانون وفقا لاحدى الطريقتين الاتيتين:
طريقة التخصيص ويتم تطبيقها اذا كان الغرض الوحيد الحصول على هذة الاموال الاستثمار فى تحقيق ايرادات معفاة قانونا وفى هذة الحالة تكون تكلفة التمويل والاستثمار هى العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذة الاموال
طريقة التقسيم النسبى ويتم تطبيقها اذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذة الاموال الاستثمار فى تحقيق ايرادات معفاة قانونا وفى هذة الحالة يتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالايرادات المعفاة وفقا (اجمالى الايرادات المعفاة قانونا ÷ اجمالى الايرادات الكلية خلال العام) × تكلفة التمويل والاستثمار

حالة عملية على تكلفة التمويل والاستثمار

هذة البيانات من واقع قائمة الدخل لعام ٢٠١٥
ايرادات استثمارات فى شركات شقيقة معفاة بواقع ١٠٠٠٠٠٠ جم
الايرادات الكلية بقائمة الدخل بلغت بواقع ١٠٠٠٠٠٠٠ جم
المصروفات العمومية بواقع ٢٠٠٠٠٠٠ جم
المصروفات التمويلية بواقع ٥٠٠٠٠٠جم
اذا علمت
- ان المصروفات التمويلية ناتجة عن تسهيل ائتمانى حصلت عليه الشركة بغرض استخدامه فى نشاط الشركة ككل
- تتضمن المصروفات العمومية اهلاكات بواقع ١٥٠٠٠٠ جم ومخصصات بواقع ٢٥٠٠٠٠ جم
المطلوب احتساب تكلفة التمويل والاستثمار طبقا للبند ٦ مادة ٢٤ من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣

الحل

يتم تطبيق طريقة التقسيم النسبى
= (وفقا (اجمالى الايرادات المعفاة قانونا ÷ اجمالى الايرادات الكلية خلال العام) × تكلفة التمويل والاستثمار
= (١٠٠٠٠٠٠÷١٠٠٠٠٠٠٠) ×(٥٠٠٠٠٠+(٢٠٠٠٠٠٠-(١٥٠٠٠٠+٢٥٠٠٠٠)=٢١٠٠٠٠ جم

ما يرد للوعاء ضمن بند اضافات اخرى بالاقرار
تكلفة التمويل والاستثمار متعلقة بايرادات معفاة = ٢١٠٠٠٠ جم

-عوائد اذون الخزانة واردة بالاقرار الضريبى ضمن جدول خصومات أخرى (٤١٣) وأيضا ضمن جدول ٤١٧

اولا : المادة ٥٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتة (قبل التعديل بالقانون ١٠ لسنة ٢٠١٩)

مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢ % و ذلك دون خصم أي تكاليف، و يلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال على الأكثر .

تخضع عوائد أذون الخزانة للضريبة بسعر ٢٠% و ذلك دون خصم أي تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخصم .

كما تخضع لذات الضريبة بسعر ٢٠% عوائد سندات الخزانة و يلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة و توريدها لمأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة .

فقرة الاخيرة

و تخصم من الضريبة المستحقة على الجهة ، الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام هذه المادة على عوائد أذون و سندات الخزانة الداخلة في وعاء الضريبة المدرجة بالقوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالي الضريبة المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة .

ثانيا : المادة ٥٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاتة (بعد التعديل بالقانون ١٠ لسنة ٢٠١٩)

قانون ١٠ رقم لسنة ٢٠١٩ بتعديل المادة ٥٨ يستبدل بنص الفقرة الاخيرة من المادة ٥٨ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الاتى :

مادة ٥٨/ فقرة اخيرة

الفقرة الاخيرة تعديل م ٥٨ ق ١٠ لسنة ٢٠١٩ سارى من ٢٠١٩/٢/٢١

وتعامل العوائد المنصوص عليها فى الفقرات السابقة كوعاء مستقل عن الايرادات الاخرى الخاضعة للضريبة ولا يجوز حساب تكاليف هذة العوائد ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق الايرادات الاخرى لدى حساب الضريبة المستحقة على هذة الايرادات طبقا لما تنظمه اللائحة التنفيذية لهذا القانون

وصدر قرار وزير المالية رقم ٣٣٥ لسنة ٢٠١٩ بتاريخ ٢٠١٩/٥/١٦

تضاف الى اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل المشار اليها مادتان جديدتان برقمى (٨١ مكررا) و (٨١ مكررا(١) على النحو التالى

يكون حساب تكاليف تحقيق عوائد السندات وعوائد سندات واذون الخزانة المنصوص عليها فى المادة ٥٨ من قانون الضريبة على الدخل المشار اليه على النحو الاتى :

اولا:- بالنسبة الى الممولين من البنوك والمؤسسات المالية

اجمالى تكلفة الودائع والتكلفة المشابهة ومصاريف الاتعاب والعمولات والمصاريف العمومية بدون المخصصات والاهلاكات ÷ اجمالى الايرادات) × ٨٠% من عوائد السندات وعوائد سندات واذون الخزانة

ثانيا : بالنسبة الى باقى الممولين من الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين

(اجمالى المصروفات التمويلية والمصاريف العمومية بدون المخصصات والاهلاكات ÷ اجمالى الايرادات) × ٨٠% من عوائد السندات وعوائد سندات واذون الخزانة

وفى جميع الأحوال لايجوز ان تزيد تكاليف تحقيق العوائد المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة على (٧٠%) من هذه العوائد خلال العام المالى الذى ينتهى بعد تاريخ العمل بهذا القرار و (٨٥%) عن العام المالى التالى له و(١٠٠%) عن الأعوام المالية التالية .

ولا يجوز حساب التكاليف المنصوص عليها فى الفقرتين الاولى والثانية من هذة المادة ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق الايرادات الاخرى للممول وذلك لدى حساب الضريبة المستحقة على هذة الايرادات

وعليه بناء على ماسبق :-

١-وفقا لحكم المادة ٥٨ من القانون يخضع للضريبة عائد اذون وسندات الخزانة بسعر ٢٠% دون خصم ايه تكاليف

٢-يجب ادراج اجمالى العائد المستحق وليس الصافى ضمن الايرادات خلال الفترة المالية

٣-بالنسبة للعوائد المستحقة خلال عام ٢٠١٩ والخاصة باكتتابات سندات واذون وسندات الخزانة التى تم الاكتتاب فيها قبل ٢٠١٩/٢/٢١ يتم خصم الضريبة المحسوبة على هذة العوائد من الضريبة المستحقة على الارباح الخاضعة للضريبة فى نهاية الفترة المالية بشرط ان يكون خصم الضريبة المحسوبة فى حدود الضريبة المستحقة على هذة الارباح ودون ان يتجاوزها

٤-بالنسبة للعوائد المستحقة خلال عام ٢٠١٩ والخاصة باكتتابات سندات واذون وسندات الخزانة والتى تم الاككتاب فيها ابتداء من ٢٠١٩/٢/٢١ يتم ادراج هذا العائد فى وعاء مستقل عن الايرادات الاخرى الخاضعة للضريبة فى نهاية الفترة مع خصم هذا العائد من وعاء الارباح الخاضعة للضريبة فى نهاية الفترة منعا للازدواج

٥-احتساب تكلفة تمويل واستثمار تضاف للوعاء الضريبى فى نهاية الفترة لمقابلة خصم عوائد اذون الخزانة من الوعاء الضريبى وذلك طبقا لما هو وارد باللائحة التنفيذية .

-توزيعات الأرباح بالاقرار الضريبى (جدول خصومات أخرى جدول ٤١٣ & جدول الإعفاءات ٤١٤)

أولا : ضريبة التوزيعات كضريبة معاملة .
ثانيا :تجنب الازدواج الضريبى لتوزيعات الأرباح الخاضعة لضريبة التوزيعات في حالة ادراجها ضمن وعاء الأشخاص الاعتبارية .
وفيمل يلى العرض

أولا : ضريبة التوزيعات كضريبة معاملة

ما هى توزيعات الأرباح ؟

توزيعات الأرباح: أى دخل مستمد من الأسهم أو الحصص, بما فى ذلك أسهم التمتع أو حقوق التمتع، وأسهم التعدين، وأسهم التأسيس أو أية حقوق أخرى تعطى حق المشاركة فى الأرباح, سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية أو على شكل سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة أخرى

ما هو سعر ضريبة التوزيعات ؟

طبقا للمادة ٤٦ مكررا ٢ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

استثناء من حكم المادة (٨) من القانون يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المحققة من مصدر في مصر خلال السنة التي يحصل عليها **الشخص الطبيعى المقيم** بسعر (١٠%) دون خصم اى تكاليف ويكون سعر الضريبة (٥%) من توزيعات الأرباح اذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الاوراق المالية المصرية دون خصم اى تكاليف ....

طبقا للمادة ٥٦ مكررا من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أية تكاليف لتوزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما فى ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعى غير المقيم والشخص الاعتبارى المقيم أو غير المقيم بما فى ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر، عدا التوزيعات التى تتم فى صور أسهم مجانية، ويكون سعر الضريبة (٥%) من توزيعات الأرباح اذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الاوراق المالية المصرية دون خصم اى تكاليف
وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر موزعة حكمًا خلال ستين يومًا من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة.

- **ما هى الواقعة المنشئة لضريبة التوزيعات كضريبة معاملة ؟**

طبقا للائحة التنفيذية م ٥٢ مكررا

شركات الاموال : فيما عدا الاسهم المجانية تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على التوزيعات وهى وضع قيمة التوزيع تحت تصرف المستفيد وذلك بنقلها من ذمة الجهة التى قامت بالتوزيع الى ذمة المساهم .
شركات الاشخاص : ويجب على شركات الاشخاص حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة على اصحاب الحصص فيها الى المصلحة فى موعد اقصاه نهاية الاجل المحدد لتقديم اقرار الشركة

- **من المسئول عن توريد ضريبة التوزيعات وميعاد توريدها ؟**

وعلى الجهات التى تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها الى الإدارة المركزية للخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه خمسة أيام عمل من بداية الشهر التالى الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج المعد لذلك (نموذج ٤٤ توزيعات أرباح)

ثانيا : تجنب الازدواج الضريبى لتوزيعات الأرباح الخاضعة لضريبة التوزيعات فى حالة ادراجها ضمن وعاء الأشخاص الاعتبارية .

١-التوزيع التي تحصل عليه الشركة الام او القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة ونسبة المساهمة لاتقل عن ٢٥% من راس مال الشركة التابعة او حقوق التصويت ولاتقل مدة حيازة الشركة الام او القابضة لتلك النسبة عن سنتين او ان تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم او حقوق التصويت

في هذه الحالة يتم تطبيق بند ١٠ من المادة ٥٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ان يتم اعفاء إيرادات التوزيعات الواردة بقائمة الدخل وذلك بجدول الإعفاءات بالاقرار الضريبى جدول ٤١٤ مع إضافة نسبة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات بجدول إضافات أخرى بالاقرار الضريبى جدول ٤٠٨

٢- التوزيع التي تحصل عليه شركة مقيمة (ليست شركة ام او قابضة ولا تتوافر فيها الشروط ٢٥% والاحتفاظ لمدة سنتين للاسهم) في شركة مقيمة أخرى .

في هذه الحالة يتم تطبيق م ٥٦ مكررا من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو استبعاد إيرادات التوزيعات الواردة بقائمة الدخل وذلك بجدول خصومات أخرى بالاقرار الضريبى جدول ٤١٣ مع إضافة تكلفة للوعاء لهذه الإيرادات تحدد هذه التكلفة على النحو التالى
تكلفة وعاء التوزيعات (م ٣٢ مكررا من اللائحة التنفيذية) كمايلى :

$$\frac{\text{اجمالى الإيرادات المعفاة قانونا}}{\text{اجمالى الإيرادات الكلية}} \times \text{تكلفة التمويل والاستثمار}$$

تكلفة التمويل والاستثمار يقصد بتكلفة التمويل والاستثمار المبالغ المستحقة او المدفوعة والمحملة على القوائم المالية (قائمة الدخل او قائمة المركز المالى) ومنها العوائد المدفوعة او المستحقة على الودائع او القروض والسلفيات والديون وايه صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة الى المصاريف العمومية والإدارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ولا تدخل الاهلاكات والمخصصات ضمن المصاريف العمومية

٣- التوزيع التي تحصل عليه شركة مقيمة (ليست شركة ام او قابضة ولا تتوافر فيها الشروط ٢٥% والاحتفاظ لمدة سنتين للاسهم) في شركة غير مقيمة.

في هذه الحالة يتم تطبيق م ٥٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ان تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.
طبقا للمادة ٦٦ من اللائحة التنفيذية
يشترط لخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل فى مصر، فى تطبيق حكم المادة (٥٤) من القانون، ما يأتى:
-أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها.
-ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة فى الخارج الضريبة واجبة السداد فى مصر التى يتم تحديدها وفقاً للقانون.
-ألا يتجاوز ما يدخل فى نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات وناتج التعامل فى الأوراق المالية الضريبة المباشرةالمستقطعةمن هذه المبالغ.
ويتم حساب الضريبة الواجبة السداد فى مصر على أساس إجمالى الأرباح المحققة فى الخارج الداخلة ضمن إيراد الشركة المقيمة مضروباً فى سعر الضريبة المنصوص عليه فى الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون.

- المعاجة الضريبة للمبالغ المدفوعة بالخارج طبقا لحكم المادة ٥٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واردة بالاقرار الضريبى جدول ٥٠٥٠

تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها.
وتشمل هذه المبالغ ما يأتى:
١- العوائد.
٢- الإتاوات. هذا البند عدل بموجب القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والمنشور فى الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٩(أ) بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٢٦ والسارى اعتبارا من ١٨/٥/٢٠١٣
بند (٣) مقابل الخدمات ، و لا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية و مصروفات الرقابة و الإشراف التي يتحملها مركزها الرئيسي في الخارج ، و يجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج على ١٠% من صافي الربح الضريبي للمنشأة و على ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة و بشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة و موثقة .
هذا البند عدل بموجب القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والمنشور فى الجريدة الرسمية العدد رقم ٤٩(أ) بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٢٦ والسارى اعتبارا من ١٨/٥/٢٠١٣
٤- مقابل نشاط الرياضى أو الفنان سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة.
ويعفى من الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر .
كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام و القطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل.
و تلتزم المنشآت و الأشخاص و الجهات المشار إليها في الفقرة الأولى من هذه المادة بما في ذلك الشركات و المنشآت و الفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة و كذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى المصلحة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة .

مادة (٧٢) من اللائحة
لا يعد مقابل الخدمات التالية من قبيل مقابل الخدمات المنصوص عليه فى البند [٣] من المادة (٥٦) من القانون:
النقل أو النولون
الشحن
التأمين
التدريب
الاشتراك فى المعارض والمؤتمرات
القيد فى البورصات العالمية
الإعلان والترويج المباشر.
الخدمات المرتبطة باداء الشعائر الدينية (مضافة بالقرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥)
الاقامة بالفنادق او اى اماكن اخرى مضافة بالقرار الوزارى ١٧٢ لسنة ٢٠١٥)

يخضع للضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٦) من القانون مقابل الخدمات المؤداة بالخارج فى دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي، وفى حالة تأدية الخدمات فى دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبى فيتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات، بشرط التزام الجهة التى تؤدى هذا المقابل بتقديم المستندات التى تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل.
وعلى الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى فى الخارج أن تتقدم للمصلحة بالحصول على الرأى المسبق بشأن المعاملة الضريبية، وفقاً لحكم المادة (١٢٧) من القانون.

تلتزم الجهة دافعة الايرادات المنصوص عليها بالمادة ٥٦ من القانون بخصم الضريبة طبقا للسعر الوارد بالمادة المشار ايها وتوريدها الى المامورية المختصة على النموذج رقم (١١ مستقطعة) ويقصد بالمامورية المختصة فى هذا الشان المامورية التى يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها فى المادة ٥٦ المشار اليها

تعليمات ٣١ لسنة ٢٠٢٢ لتطبيق الاتفاقيات الدولية بين مصر والدول الأخرى يشترط تقديم ما يلى للإدارة بحوث الاتفاقيات بمصلحة الضرائب

المستندات الخاصة بتطبيقات مادة "الاتاوات" في الاتفاقيات:

م	المستندات المطلوبة	التعليق علي المستندات
١	شهادة إقامة ضريبية لغير المقيم متلقي الايراد.	موثقة من السفارة او القنصلية
٢	إقرار المالك المستفيد من غير المقيم متبقي الايراد	معتمد من الشركة
٣	عقد الاتاوة بين الشركة المصرية دافعة الايراد و الشركة غير المقيمة.	معتمد من الشركة
٤	مستند يفيد ملكية الشركة متلقية الايراد للأصل غير الملموس (مثل براءة اختراع العلامة التجارية او غيره)	معتمد من الشركة
٥	عقد التأسيس للشركة متلقية الايراد و الشركة دافعة الايراد.	صورة ضوئية
٦	السجل التجاري للشركة متلقية الايراد و الشركة دافعة الايراد.	مستخلص حديث و ساري
٧	القوائم المالية و الافصاحات الخاصة بالشركة دافعة الايراد.	معتمدة من المحاسب القانوني
٨	هيكل الملكية للمجموعة (Group structure).	معتمد من الشركة
٩	الملف الرئيسي للشركة متلقية الايراد ان وجد.	احدث ملف رئيسي معد و معتمد من الشركة
١٠	القوائم المالية و الافصاحات الخاصة بالشركة متلقية الايراد.	معتمدة من المحاسب القانوني

المستندات الخاصة بتطبيقات الاتفاقيات على "مقابل الخدمات":

م	المستندات المطلوبة	التعليق علي المستندات
١	شهادة إقامة ضريبية لغير المقيم متلقي الايراد.	موثقة من السفارة او القنصلية
٢	إقرار المالك المستفيد من غير المقيم متبقي الايراد	معتمد من الشركة
٣	عقد الخدمة بين الشركة المصرية دافعة الايراد و غير المقيمة.	معتمد من الشركة
٤	عقد التأسيس للشركة متلقية الايراد و الشركة دافعة الايراد.	صورة ضوئية
٥	السجل التجاري للشركة متلقية الايراد و الشركة دافعة الايراد.	مستخلص حديث و ساري
٦	القوائم المالية و الافصاحات الخاصة بالشركة دافعة الايراد.	معتمدة من المحاسب القانوني
٧	هيكل الملكية للمجموعة (Group structure).	معتمد من الشركة
٨	الملف الرئيسي للشركة متلقية الايراد ان وجد.	احدث ملف رئيسي معد و معتمد من الشركة
٩	القوائم المالية و الافصاحات الخاصة بالشركة متلقية الايراد.	معتمدة من المحاسب القانوني

-المعاملات مع اطراف مرتبطة جدول ٥٠٨ بجداول الإقرار الضريبى

ما هى الالتزامات الضريبية فى حالة التعامل مع الاشخاص المرتبطة والجزاءات فى حالة عدم الالتزام ؟

تناولت المادة ٣٠ القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومازالت سارية ولم تلغى ما يلى :
إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.
تناولت المواد ١٢&١٣ من قانون الاجراءات الاشخاص المرتبطة على النحو التالى
يلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع اشخاص مرتبطة بان يقدم للمصلحة المستندات الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات الملف الرئيس/ الملف المحلى / التقرير على مستوى كل دولة على حدة ويكون للمصلحة فى حال الاخلال بهذا الالتزام وضع قواعد التسعير التى تراها ملائمة وذلك دون الاخلال بحق الشركة فى الطعن والاعتراض على قرار المصلحة
- يعفى الشخص المرتبط الذى لا يتعدى اجمالى قيمة تعاملاته مع اشخاص مرتبطة خلال الفترة الضريبية مبلغ ثمانية ملايين جنيه من تقديم الملف الرئيس والملف المحلى ويجوز بقرار من الوزير زيادة هذا المبلغ

ما هو المقصود بالمعاملات التجارية والمالية بالمادة (١٢) من قانون الاجراءات ؟
يقصد بالمعاملات التجارية والمالية فى تطبيق حكم الفقرة الاولى من المادة ١٢ من القانون جميع المعاملات التى يقوم بها الممول مع اشخاص مرتبطة ومنها على سبيل المثال لا الحصر:
-بيع وشراء السلع والخدمات باختلاف انواعها
-بيع وشراء الاصول
-استرداد المصروفات
-الاتاوات
-القروض باختلاف انواعها وتسميتها بما فى ذلك التسهيلات الائتمانية
- شراء اوبيع الاوراق المالية
-شراء او بيع العقود او التنازل عنها
-شراء اوبيع الاصول غير الملموسة

ما هو المقصود بالملف الرئيسى والملف المحلى والتقرير على مستوى كل دولة على حدة ؟

يلتزم كل شخص لديه معاملات تجارية أو مالية مع أشخاص مرتبطة بأن يقدم للمصلحة المستندات التالية الخاصة بمعاملاته التجارية والمالية لتسعير المعاملات:
(أ) الملف الرئيس: ويشمل المعلومات اللازمة عن جميع أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة.
(ب) الملف المحلى: ويشمل المعاملات البينية للممول المحلى وتحليلاتها.
(ج) التقرير على مستوى كل دولة على حدة: ويشمل المعلومات المتعلقة بمجموعة الأشخاص المرتبطة فيما يخص توزيع دخل مجموعة الشركات على مستوى العالم والضرائب المسددة من جانب المجموعة، وعدد العاملين لديها، ورأس المال، والأرباح المحتجزة، والأصول الملموسة للمجموعة فى كل دولة، وتحديد الدول التى تمارس فيها المجموعة أنشطتها، وكذلك المؤشرات الخاصة بمكان ممارسة النشاط الاقتصادى عبر مجموعة الأشخاص المرتبطة.
ويجوز للوزير أو من يفوضه الإعفاء من تقديم تقرير على مستوى كل دولة على حدة المشار إليه وفقا لظروف كل شركة، وبما يتفق مع الممارسات الدولية.

ما **هى مواعيد تقديم ملفات التسعير(الملف الرئيسى والملف المحلى وتقرير / اخطار على** مستوى كل دولة على حدة) للادارة الضريبية ؟
تناولت المادة ١٣ من القانون
يجب تقديم ملفات التسعير على النحو التالى :
(أ) الملف الرئيس: وفقا لتاريخ تقديم الملف الرئيس إلى الإدارة الضريبية فى دولة الإقامة للكيان الأم من قبل الشركة الأم لمجموعة الأشخاص المرتبطة.
اذا كانت الشركة الام مقيمة بمصر يكون تحديد موعد تقديم الملف الرئيسى وفقا لتاريخ تقديم الملف المحلى
(ب) الملف المحلى: خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول فى مصر لإقراره الضريبى السنوى.(م١٥ من اللائحة التنفيذية)
(ج) تقرير على مستوى كل دولة على حدة: خلال عام من نهاية السنة الضريبية المتعلقة بالفحص والربط.

ما هى الجزاءات المالية والعقوبات فى حاله عدم الالتزام بتقديم ملفات التسعير فى المواعيد القانونية وعدم الالتزام باعدادها فنيا طبقا للدليل ارشادى الصادر من الوزير ؟

تناولت الماد (١٢) من القانون
فى حالة عدم الالتزام على ماورد بخصوص المعاملات مع اطراف مرتبطة والمستندات التى يجب تقديمها سالفة الذكر يؤدى للمصلحة مبلغا يعادل
(١%) من قيمة المعاملات مع الاشخاص المرتبطة التى لم يقر عنها فى حالة عدم الافصاح ضمن الاقرار الضريبى عن المعاملات مع الاشخاص المرتبطة طبقا لنموذج الاقرار.
(٣%) من قيمة المعاملات مع الاشخاص المرتبطة فى حالة عدم تقديم الملف المحلى
(٢%) من قيمة المعاملات مع الاشخاص المرتبطة فى حالة عدم تقديم الملف الرئيسى
(١%) من قيمة المعاملات مع الاشخاص المرتبطة فى حالة عدم تقديم التقرير او الاخطار على مستوى كل دولة على حدى
ولا يجوز ان تزيد قيمة المبالغ المشار اليه على ما يعادل (٣%) من قيمة المعاملات مع الاشخاص المرتبطة حال تعدد المخالفات سالفة الذكر
العقوبة طبقا للمادة (٦٩) من القانون بغرامة لاتقل عن ثلاثة الاف جنيه ولاتجاوز عن خمسين الف جنيه
وتضاعف العقوبة الى ثلاثه امثال فى حالة العود .

ثانيا : إقرار ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول الشهرى

هل يوجد فرق بين الإيرادات المحاسبية الزاردة بقائمة الدخل والايرادات الضريبية طبقا لقانون القيمة المضافة ؟

نعم يوجد فرق حيث ان الإيرادات المحاسبية تتحقق بناء على واقعة تحقق الايراد طبقا لمعايير المحاسبة اما الإيرادات الضريبية طبقا لقانون القيمة المضافة تتحدد طبقا لقانون القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

- **ما هي الإيرادات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة ؟**

طبقا لنص المادة (٢) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تفرض الضريبة على السلع والخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون سواء كانت محلية او مستوردة في كافة مراحل تداولها الا ما استثنى بنص خاص.

-ما هو البيع (الإيرادات) طبقا لقانون القيمة المضافة ؟

طبقا للمادة (١) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦ مايلى

البيع هو انتقال ملكية السلعة او أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا الى المشترى ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلى ايهما اسبق :

-اصدار فاتورة.

-تسليم السلعة او تأدية الخدمة.

-أداء ثمن السلعة او مقابل الخدمة سواء كان كله او بعضه او بالاجل او غير ذلك من اشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة .

- **متى تستحق ضريبة القيمة المضافة ؟**

طبقا للمادة (٥) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦

تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة او أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقا لاحكام هذا القانون وايا كانت وسيلة بيعها او ادائها او تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية .

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة أيا كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصى او الاستخدام الخاص فى مرحلة الافراج عنها بالجمارك كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الافراج .

وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقق واقعة تأدية الخدمة الى متلقيها في مصر أيا كانت الوسيلة التي تؤدى بها .

ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة او الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصى او الاستخدام الخاص او التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية .

وطبقا للمادة ٧ من اللائحة التنفيذية يعتبر استخداما خاصا قيام الشركات القابضة او الام بتوزيع تكلفة الخدمة الخاضعة للضريبة التي تؤديها بمعرفتها ،او تحصل عليها من الغير بمقابل على الشركات التابعة لها متلقية هذه الخدمة .

- **ما هي القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط الضريبة ؟**

طبقا للمادة (١٠) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون
-القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة لبيع السلع او ما يؤدى من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة هي القيمة المدفوعة فعلا او الواجب دفعها بأية صورمن أداء الثمن وفقا للمجريات الطبيعية للامور .
- تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها مايلى :-
-المبالغ التي يتم تحصيلها من المشترى او متلقى الخدمة تحت اى مسمى بمناسبة بيع السلع او أداء الخدمات .
-جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة والتغليف والتستيف والنقل والتأمين المفروضة من قبل البائع على المشترى او المستورد .

-في حالة بيع سلع او أداء خدمة بين اشخاص مرتبطين يجب الاتقل قيمة البيع عن السعر الذى يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقا لقوى السوق وظروف التعامل .
-تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع او الخدمات للاستخدام الخاص على أساس اجمالى التكلفة ،والاستخدام الشخصى بالسعر وفقا لقوى السوق وظروف التعامل .
- تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساسا لربط الضريبة فوائد بيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى في تاريخ البيع
-بالنسبة للسلع المستوردة عند بيعها في السوق المحلى يجب لا تقل القيمة البيعية عن القيمة المتخذة أساسا لربط الضريبة عند الافراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة
وطبقا للائحة التنفيذية تكون الأسباب التجارية التي تبرر تخفيض القيمة على النحو الاتى :
-انخفاض القيمة السوقية للسلعة او الخدمة كنتيجة لوجود بدائل ذات اليات او تقنيات أعلى او انخفاض أسعارها عالميا
- الرواكد & البضاعة التالفة او المعيبة .
وذلك كله شريطة توافر المستندات التي تؤيد اى من هذه الأسباب موضحا اسم المشترى ورقم تسجيله ان كان مسجلا او رقمه الضريبى او رقم تحقيق الشخصية

- تكون القيمة التي تتخذ أساسا لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محليا لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (٣٠%) من القيمة البيعية مع عدم اعمال احكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون عند البيع .
ولايسرى حكم البند ذاته على الحالات الاتية
-بيع السلع المستعملة في السوق المحلى .
- السلع المستوردة مستعملة في الخارج او المناطق الحرة .
-الفضلات والخردة .

ما هي ضريبة المدخلات الواجب خصمها عند تقديم الإقرار الضريبى ؟

ضريبة المدخلات هي الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء او استيراد السلع والخدمات سواء كانت مباشرة او غير مباشرة المتعلقة ببيع سلعة او أداء خدمة خاضعة للضريبة
ويقصد بالمدخلات غير المباشرة تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة وتكاليف البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية والعمومية

شروط المدخلات القابلة للخصم طبقا للمادة (٢٢) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦

للمسجل عند حساب الضريبة ان يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده او حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وماسبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبيعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها
ويسرى الخصم المنصوص عليها على
-مبيعات السلع والخدمات الموردة للجهات الواردة بالمادة الثامنة من مواد اصدار القانون وذلك بموجب الاتفاقيات المبرمة بين الحكومية المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية او الإقليمية او الاتفاقيات البترولية .
-مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون باعفائها من الضريبة .
ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم يتم خصمه الى الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل .
ولايسرى احكام الخصم على ما ياتى :
-ضريبة الجدول سواء على سلع او خدمات خاضعة بذاتها ام كمدخلات في سلع او خدمات خاضعة للضريبة .
-الضريبة السابق سدادها على المدخلات المدرجه ضمن التكلفة الا اذا أجريت التسوية المحاسبية والضريبية اللازمة وقد ما يفيد ذلك خلال مدة لاتتجاوز سنة من تاريخ الشراء او الاستيراد
-السلع والخدمات المعفأة
- حالات تسجيل الموردين المبسط .
وفى جميع حالات خصم الضريبة المقررة قانونا ، لا يتم اعتماد خصم الضريبة الا اذا قام المسجل بتقديم شهادة في نهاية كل سنة مالية له موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد احقيته بالخصم ،وذلك ما لم يكن سداد الضريبة مثبتا بالنظام الالكترونى للمصلحة .

ما هي المعالجة في حالة اذا كانت مبيعات المسجل من السلع والخدمات خاضعة للضريبة وبعضها معفى او خاضع لضريبة الجدول فقط خلال الفترة الضريبية ؟
يتم الخصم على النحو التالى
-يخصم اجمالى الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة او أداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط سواء تمت عملية البيع في الفترة الضريبية او بعدها .
-لاتخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط في المبيعات المعفأة من الضريبة او التي تخضع لضريبة الجدول فقط سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية او بعدها .
-تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مبيعات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى او خاضع لضريبة الجدول فقط طبقا لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة الى اجمالى المبيعات .

المعالجة الضريبة للالات والمعدات للنشاط الصناعى والخدمى

سعر الضريبة على الالات والمعدات
طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة (٣) ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦
يكون سعر الضريبة على الالات والمعدات المستخدمة في انتاج سلعة او تأدية خدمة ٥% وذلك عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب .
وطبقا اللفقرة الثانية من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية
وتشمل الالات والمعدات خطوط الإنتاج الكاملة بكافة مشتملاتها وان وردت مجزأة وفى حالة اذا كان استخدامها لا يقتصر على الإنتاج السعلى او الخدمى فتخضع للسعر العام للضريبة اوفئات ضريبة الجدول او كلتهما حسب الأحوال
كما تخضع للسعر العام للضريبة أجزاء الالات والمعدات وقطع الغيار

- **أولا للنشاط الصناعى**

طبقا للمادة ٢٨ مكررا من ق ٣ لسنة ٢٠٢٢ المعدل لقانون ٦٧ اسنة ٢٠١٦
يعلق أداء الضريبة على الالات والمعدات الواردة من الخارج او المشتراة من السوق المحلية للمصانع والوحدات الإنتاجية لاستخدامها في الإنتاج الصناعى وذلك لمدة سنة من تاريخ الافراج عنها او الشراء من السوق المحلية بحسب الأحوال ويجزو لاسباب تقبلها المصلحة مد هذه المدة لمدد أخرى بما لايجاوز مجموعها سنه كحد اقصى فاذا ثبت للمصلحة استخدام هذه الالات والمعدات في الإنتاج الصناعى خلال هذه المدة اعفيت من الضريبة المشار اليها وفى هذه الحالة يحظر التصرف فيها في غير الأغراض التي اعفيت من اجلها خلال السنوات الخمس التالية للاعفاء قبل اخطار المصلحة
وذا انقضت المدة المشار اليها في الفقرة الأولى من هذه المادة دون استخدام هذه الالات والمعدات في الإنتاج الصناعى أصبحت الضريبة والضريبة الإضافية واجبة الأداء من تاريخ الافراج او شرائها من السوق المحلى حتى تاريخ السداد
ثانيا : النشاط الخدمى
يكون سعر الضريبة ٥% للالات والمعدات المستخدمة في تأدية خدمة .

الإعفاءات الضريبية

طبقا لنص المادة (٢٩) من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦
مع مراعاة حكم المادة الثامنة من قانون الإصدار لا تسرى الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى على هذه الضريبة ما لم ينص على الاعفاء منها صراحة
ومن ثم لا يجوز الاعفاء من ضريبة القيمة المضافة باى قانون الاعند النص عليها صراحة
تنقسم الإعفاءات الى
أولا : الإعفاءات لجهات

- الإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية او الإقليمية او الاتفاقيات البترولية والتعدينية
- إعفاءات جهات محددة

طبقا لنص المادة ٢٨ من ق ٦٧ لسنة ٢٠١٦
تعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعينة في هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والامن القومى وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والاجزاء الداخلة في تصنيعها
تسرى احكام هذه المادة على احتياجات كل من الجهات التالية اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والامن القومى
-الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربى
-وزارة الداخلية
-الهيئة العربية للتصنيع
-هيئة الامن القومى
-هيئة الرقابة الإدارية
وفى جميع الأحوال فان كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات الخامات ومستلزمات الإنتاج والاجزاء الداخلة في تصنيع السلع والخدمات المباعة لتلك الجهات معفاة من الضريبة وفى حال سداد ضريبة على ما سبق يحق للبائع المسجل خصم اوتسوية أورد تلك الضريبة حسب الأحوال

- إعفاءات سلع وخدمات طبقا لقائمة الإعفاءات الواردة باقانون
- وعدد هذه السلع والخدمات (٥٨) سلعة وخدمة

وهى تتمثل في سلع أساسية وخدمات تعليمية وصحية لها بعد اجتماعى

وسوف نتناول بند (٢٨) من قائمة السلع والاعفاءات
بيع وتأجير الاراضى الفضاء والاراضى الزراعية والمبانى والوحدات السكنية وغير السكنية
وطبقا للائحة التنفيذية المعدلة بقرار وزير المالية رقم (٢٤) لسنة٢٠٢٣
يقصد بالوحدة السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض استعمالها في السكن
ويقصد بالوحدة غير السكنية كل وحدة يهيئها مالكها للغير بغرض ممارسة نشاط تجارى او صناعى او مهنى او ادارى ولا يشمل ذلك المنشات الفندقية وغيرها من الأماكن التي تنظم احكامها قوانية خاصة

وتم إضافة مسلسل (١٥) الى قائمة جدول السلع والخدمات أولا وذلك بموجب القانون ٣ لسنة ٢٠٢٢ وتم نشره في الجريدة الرسمية في ٢٠٢٢/١/٢٦ ويعمل به اعتبارا من اليوم التالى لتاريخ نشره وينص هذا البند
السمة التجارية والصله بالعملاء (مكون المحل التجارى) بواقع ١٠% من القيمة الايجارية او البيعية بحسب الأحوال وتكون الضريبة المستحقة عليها بفئة ١٠% من هذه القيمة

ثانيا : إقرار ضريبة المرتيات السنوي (التسوية السنوية)

ما هي الإيرادات الخاضعة لضرية المرتبات ؟

تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الآتى:
طبقا للمادة ٩ من ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥

١-كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت فى مصر أو فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر، بما فى ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
٢-ما يستحق للممول من مصدر أجنبى عن أعمال أديت فى مصر.
٣-مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
٤-مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى شركات الأموال مقابل عملهم الإدارى.

<u>ويقصد بالمزايا العينية والنقدية وذلك طبقا لما ورد باللائحة التنفيذة للقانون م ١١ كما يلى</u>

يُقصد بالمزايا النقدية والعينية، فى تطبيق حكم المادة (٩) من القانون، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها فى سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصيه له٠
وتُحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها:

١- سيارات الشركة التى توضع تحت التصرف الشخصى للعامل: تُحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة ٠

٢- الهواتف المحمولة:
تُحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠% من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام.

٣- القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل: فى حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالى ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧% يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة٧% أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧%. ويشمل القرض أى صورة من صوره بما فى ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة فى دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل.

٤- وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته: تحدد قيمة الميزة بما يتحمله رب العمل من ألأقساط المدفوعة خلال
العام.

٥- أسهم الشركة التى تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم: تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم فى تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التى حوسب عليها العامل. وفى حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود

.

وفى جميع الأحوال، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من القانون وأن يدرج فى كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقاً للقواعد السابقة، ويقع على عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزماً بذلك طبقاً للمـادة (١٦) من القانون.

<u>كيفية حساب الايراد السنوي في حالة العمل اقل من عام ؟</u>

تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أى إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهرى بعد تحويله إلى إيراد سنوى.

الإعفاءات الضريبية بضريبة المرتبات ؟

مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

١- مبلغ ٩٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصيا سنويا للممول.

٢-اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو أية نظم بديلة عنها.

٣-اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاصة التى تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

٤-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش

.

٥-المزايا العينية الجماعية التالية:

(أ) الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين.

(ب) النقل الجماعى للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

(ج) الرعاية الصحية.

(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

(ه) المسكن الذى يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

٦- حصة العاملين من الأرباح التى يتقرر توزيعها طبقا للقانون.

٧- ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك فى نطاق عملهم الرسمى بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة.

ويشترط بالنسبة للبندين ٣ و٤ ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على ١٥% من صافى الإيراد أو عشرة الاف جنيه أيهما اقل ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أى دخل آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من هذا القانون.

ويُشترط لتمتع المزايا العينية التالية بالإعفاء من الضريبة ما يأتى:
١. أن تكون الوجبة الغذائية فى موقع العمل.
٢. أن يكون النقل الجماعى لجميع العاملين أو لفئة منهم فى وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.
٣. أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل.

المعاملة الضريبة لما يحصل عليه المنتدب في جهة أخرى غير جهة عملة الاصلية

استثناءً من أحكام المادة ٨ من هذا القانون، تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر.
وفى جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويقصد بجهة العمل الأصلية الجهة المعين فيها العامل والتى يصرف منها مرتبه الأصلي.
وتُعد فى حكم جهة العمل الأصلية الجهة التى يؤدى فيها العامل عمله لأكثر من ٥٠% من وقته أو يحصل منها على أكثر من ٥٠% من دخله خلال الفترة

ما هي المعالجة الضريبية لمكافاة نهاية الخدمة ومقابل الاجازات
لا تخضع للضريبة مكافاة نهاية الخدمة التنتصرف للعامل وكذلك مقابل الاجازات بشرط انتهاء الخدمة نهائيا مع الشركة ويتعين ان يتم صرف مكافاة نهاية الخدمة طبقا للائحة الداخلية للشركة وفى حالة عدم وجود للائحة يتم تطبيق قانون العمل